



**УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП**

**ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ**

**МБА Менаџмент**

**Штип**

**ИЉОВ БЛАГОЈА**

**„ПЕРСОНАЛНИОТ ДАНОК НА ДОХОД ВО СОВРЕМЕНИТЕ ДРЖАВИ И ВО  
Р.МАКЕДОНИЈА“**

**- МАГИСТЕРСКИ ТРУД -**

**Штип, јули 2014**



**UNIVERZITY OF GOCE DELCEV - STIP**

**FACULTY OF ECONOMICS**

**MBA Management**

**Stip**

**ILJOV BLAGOJA**

**„PERSONAL INCOME TAX IN MODERN STATE AND R.MACEDONIA“**

**STIP, JULY 2014**

**Комисија за оценка и одбрана:**

**1. Доц. д-р Стеван Габер — претседател;**

**2. Доц. д-р Оливера Горгиева Трајковска — член,**

**3. Проф. д-р Живко Атанасовски — член ментор**

**На моето семејство...**

## **„ПЕРСОНАЛНИОТ ДАНОК НА ДОХОД ВО СОВРЕМЕНИТЕ ДРЖАВИ И ВО Р.МАКЕДОНИЈА“**

### **Краток извадок**

Даноците се задолжителна давачка која ја плаќаат физичките и правните лица поради тоа што оставриле некој приход или поседуваат некој имот. Основна нивна функција е фискалната функција, но тие се користат и за сузбивање на инфлацијата, социјални и економски цели. Преку нив обично се прибираат од 30 до 40% од општествениот производ во една држава.

Персоналниот данок на доход е директен данок кој што е застапен во даночните системи. Со овој данок се врши оданочување на доходот кој што го оставрило физичкото лице, односно, се оданочуваат сите приходи што тоа лице ги остварило од различни основи (плата, пензија, од имот, дивиденди, капитални добивки, вклучувајќи ги и приходите што се остварени во странство). Што значи, предмет на оданочување се нето приходите на физичкото лице, освен приходите кои се изземени од оданочување.

За оданочувањето на приходите на физичките лица се применуваат два начина:

- Оданочување на целокупниот доход со еден данок и
- Одделно оданочување на различни приходи.

Во Р.Македонија се оданочуваат следниве видови приходи за физичките лица:

- 1) лични примања;
- 2) приходи од самостојна дејност;
- 3) приходи од имот и имотни права;
- 4) приходи од авторски права и права од индустриска сопственост;
- 5) приходи од капитал;
- 6) капитални добивки;

7) добивки од игри на среќа и други наградни игри и

8) други приходи.

На оданочување подлежат сите приходи што се остварени во пари, хартии од вредност, во натура или во некој друг вид.

Клучни зборови: лични примања, физичко лице, плата, приход.

**„PERSONAL INCOME TAX IN MODERN STATE AND R.MACEDONIA“****Abstract**

Taxes are compulsory fees paid by individuals and legal entities base on their income or if they own a property. The main feature is their fiscal function but they are used to combat inflation, social and economic goals. Through them government usually collectes from 30 to 40% of the GDP in a country.

Personal income tax is a direct tax that is present in the tax system. This tax is taxing the income that one person has earned during one fiscal year , that is all taxable income earned by various grounds (salary, pension, property, dividends, capital gains, including revenue earned abroad). Subject to taxing is the net income of the individual except income exempted from taxation.

The taxation of the income of individuals is applied in two ways:

- Taxing the entire income tax with a
- Garments of various income tax

In R.Macedonia taxable income of the following types of individuals:

- 1) personal income;
- 2) income from self employment;
- 3) income from property and property rights;
- 4) income from copyrights and industrial property rights;
- 5) income from capital;
- 6) capital gains;
- 7) winnings from lotteries and other competitions and
- 8) other income.

Subject to tax all income, which are realized in cash, securities, in-kind, or any other kind.

Keywords: personal income, individual, salary income.



## СОДРЖИНА

### Вовед

#### 1. Поим за категоријата Доход на физички лица

#### 2. Системи на оданочување на приходите, односно доходот на физичките лица

2.1.Цедуларно оданочување (поединечни даноци на приходите на физичките лица)

2.2.Глобално оданочување (интегрирање на поединечните приходи во целина)

2.2.1.Едноставна PAYE техника

#### 3. Прогресивно оданочување на доходот

3.1.Зошто прогресивно оданочување

3.2.Организација на даночната прогресија

3.3.Утврдување маргинална (законска), просечна и ефективна даночна стапка

3.4.Ефекти на прогресивниот данок врз штедењето и понудата на труд

3.5.Редистрибутивни ефекти и остварување на хоризонтална и вертикална правичност во оданочувањето

#### 4. Пропорционално оданочување на доходот со единствена стапка

4.1.Предности од примената на пропорционалното оданочување

4.2.Поедноставување на системот и проширување на даночната база

4.3.Економски ефекти врз штедењето и понудата на труд

4.4.Евалуација на редистрибутивните ефекти и на правичноста во оданочувањето

## **5. Практична примена на прогресивно и пропорционално оданочување на доходот во современите држави**

5.1.Мотиви за избор помеѓу прогресивното и пропорционалното оданочување

5.2.Земји со функционален систем на прогресивно оданочување

5.3.Примерот со Скандинавските земји – високопрогресивно оданочување, општествена правичност и економски просперитет (Данска, Шведска, Норвешка)

5.4.Примерот со САД – систем на општоприфатено прогресивно оданочување на доходот на граѓаните

## **6. Земји со реформа на данокот на доход преку воведување на пропорционална стапка**

6.1.Примерот Русија

6.2.Примерот на Словачка, Чешка и Балтичките држави

## **7. Оданочување на доходот на физичките лица во Република Македонија**

7.1.Осврт на реформите на даночниот систем и промените кај персоналниот данок на доход

7.2.Мотиви за воведување на пропорционалниот данок на доход

7.2.1.Невработеноста и потребата од снижување на цената на работната сила

7.2.2.Поттикнување на штедењето и вработувањето

7.2.3.Подобрување на конкурентската позиција на земјата преку политика на ниски даноци

## **8. Ефекти од преминот на пропорционално оданочување на доходот**

8.1.Оцена на економските ефекти во однос на штедењето и понудата на труд

8.2.Оцена на редистрибутивните ефекти и на правичноста во оценувањето

8.3.Оцена на приходните ефекти на персоналниот данок на доход по промената на стапката

## **9. Евалуација на кумулативните ефекти од изборот на пропорционален данок на доход – дилеми за и против**

### **Заклучок**

Користена литература

## **ВОВЕД**

Во современите држави, даноците се најважниот вид на извор на приходи кои служат за финансирање на торшоците. Уште пред III век правникот Улпијан утврдил дека „даноците се нервите на државата“, а подоцна и Јустинијан Први ќе каже дека даноците не само што се потребни на државата, туку и дека се корисни.

---

## 1. ПОИМ ЗА КАТЕГОРИЈАТА ДОХОД НА ФИЗИЧКИ ЛИЦА

---

Категоријата Доход на физичките лица ги опфаќа сите приходи што граѓанинот ги остварил во текот на една фискална година. Овде припаѓаат сите видови на доход остварен во пари или натура и тоа: лични примања, приходи од самостојна дејност, приходи од имотни права, приходи од авторски права и индустриска споственост, добивки од игри на среќа, капитални добивки и други видови приходи.

Персоналниот данок на доход е данок со кој се оданочуваат сите приходи што граѓанинот ги остварил во текот на една фискална година. Оданочувањето се врши на начин што прво се врши збир на сите видови приходи, а откако од нив ќе се одземат олеснувањата, ослободувањата и приходот кој не подлежи на оданочување со примена на прогресивна или пропорционална даночна стапка се доаѓа до износот на данокот што треба да се плати.

Секоја држава таксативно ги набројува приходите кои се изземени од оданочување. Меѓу нив припаѓаат: наградите, надоместоците од сферата на социјалната заштита, студентски и ученички стипендии и кредити, камати на штедни влогови, камати на тековните сметки, камати на депозитите по видување и сл.

---

## **2. СИСТЕМИ НА ОДАНОЧУВАЊЕ НА ПРИХОДИТЕ, ОДНОСНО ДОХОДОТ НА ФИЗИЧКИТЕ ЛИЦА**

---

### ***2.1.Цедуларно оданочување (поединечни даноци на приходите на физичките лица)***

Цедуларното оданочување е застапено во помал број земји и претставува различно оданочување на одделни видови приходи, односно различни приходи различно се оданочуваат. Па, така, имаме данок на приходи од авторски права, данок на приходи од работен однос, данок на приходи од капиталана добивка, данок на приходи од имотни права, данок на приход од самостојна дејност итн.

### ***2.2.Глобално оданочување (интегрирање на поединечните приходи во целина)***

Глобалното оданочување се применува во развиените држави и претставува оданочување на нето-приходите од сите извори (работен однос, стопанска или нестопанска дејност, од земјодпеска дејност, од имот, од дивиденди од капитални добивки и сл.) што ги остварил еден даночен обврзник. Овој данок е познат уште и под името Персонален данок на доход.

Особено е забележлива појавата земјите во развој и во поранешните социјалитички држави со најновите реформи да го напуштаа цедуларното оданочување и да преминуваат кон оданочување на доходот со еден данок, иако во одредени земји е присутна појавата и на комбинација помеѓу овие два начини на оданочување.

Предноста на цедуларниот систем е во тоа што овозможува одделни видови на приходи да се оданочуваат со примена на различни стапки, со што, практично, се овозможува оделни видови на приходи да се оданочат со повисока стапка, а одредени видови на приходи со пониска даночна стапка. Ова, пак, овозможува утврдувањето на основицата и наплатата на данокот да се сообрази со карактерот на видот на приходот.

Но, недостаток на овој ситем е што во иста група ги става сите обврзници кои остваруваат исти видови на приходи без да се води сметка за

личните карактеристики, односно за даночните способности на поединците внатре во групата.

### **2.2.1.Едноставна PAYE техника**

Најраспространета техника за оданочување е техниката PAYE (pay as you earn). Оваа техника се користи единствено од практични причини. Имено, наместо да се остави даночните органи да ги обработат милионските пријави, обврската се наметнува на исплатувачите на личните примања на физичките лица да го задржат и аконтативно да го платат данокот. Данокот по одбивка се плаќа и при некои други видови на исплати кои подлежат на оданочување (како на пр. дивиденди, камати, приходи од имот), но техниката се нарекува PAYE само при исплатата на личните приходи. Во некои држави (САД, Австралија, Шведска, Канада), иако аконтативното оданочување се применува и даноците се уплаќаат при секоја исплата, обврската на даночниот обврзник на крајот од годината да поднесе даночана пријава, сепак, останува. Во други држави (Холандија, Германија, Р.Македонија) оваа обврска е напуштена доколку лицето остварило приход само од плата или пензија или доколку вкупниот приход не надминува одреден износ.

### 3. ПРОГРЕСИВНО ОДАНОЧУВАЊЕ НА ДОХОДОТ

Оданочувањето се врши со примена на даночните стапки. Даночна стапка е износ кој од секоја единица на даночната основа се плаќа како данок. Стапките можат да бидат: пропорционални, прогресивни и регресивни.

Пропорционална даночна стапка е онаа стапка која секогаш е иста и непроменлива, без разлика на доходот кој го остварил даночниот обврзник. Така на пример, ако даночната стапка е 10%, како кај нас, тој што остварил 100 000 денари ќе плати 10 000 денари данок, но и тој што остварил 5 000 денари ќе плати данок во износ од 500 денари, по истата стапка од 10%,

Прогресивни даночни стапки се оние стапки кои се менуваат со промена на големината на даночната основа. Како резултат на ова се зголемува и износот на данокот кој треба да се плати. Во зависност од порастот на стапката се разликуваат и три вида на порат и тоа: рамномерен, забрзан и забавен.

Рамномерен пораст е кога со порастот на даночната основа во ист однос расте и даночната стапка. Кога даночната стапка расте со ист пораст во однос на даночната основа тогаш имаме пропорционално прогресивна даночна стапка.

Пример за пропорционално прогресивна даночна стапка:

Даночна основа	Даночна стапка	Зголемување на даночната основа	Зголемување на даночната стапка
0 до 10 000	10%		
10 000 до 20 000	20%	100%	100%
20 000 до 40 000	40%	100%	100%

Доколку даночната стапка расте побрзо од даночната основа, тогаш имаме прогресивна прогресивна даночна стапка.

Пример за прогресивна прогресивна даночна стапка:

Даночна основа	Даночна стапка	Зголемување на даночната основа	Зголемување на даночната стапка
----------------	----------------	------------------------------------	------------------------------------



0 до 10 000	10%		
10 000 до 20 000	25%	100%	150%
20 000 до 40 000	80%	100%	220%

Во случај кога даночната стапка расте побавно од даночната основа, имаме случај на регресивно прогресивна стапка.

Пример за регресивно прогресивна стапка:

Даночна основа	Даночна стапка	Зголемување на даночната основа	Зголемување на даночната стапка
0 до 10 000	10%		
10 000 до 20 000	16%	100%	60%
20 000 до 40 000	24%	100%	50% <sup>1</sup>

### 3.1. Зошто прогресивно оданочување

Постојат неколку аргументи за воведување на прогресивното оданочување, а еден од нив е дека ќе се обезбеди економска стабилност. Ова би значело дека доколку имаме период на експанзија на економската активност, приходите во буџетот од персоналниот данок на доход би се зголемувале и обратно, во услови на рецесија и намалена стопанска активност ќе се намалат и приходите во буџетот. На овој начин прогресивното оданочување автоматски делува за одржување на економската стабилност.

Следен аргумент „за“ е тоа што со него се оправдуваат регресивните ефекти на другите даноци и воопшто на даночниот систем. Во однос на данокот на додадена вредност кој е индиректен данок и генерално регресивен данок, воведувањето на прогресивен данок, од друга страна (персоналниот данок на доход) ќе влијае значително даночниот систем да биде во целина помалку регресивен.

<sup>1</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004) Економски факултет, Скопје, 210.

Друг аргумент за прогресивното оданочување е т.н. Принцип на корисност на оданочувањето или кој има повеќе доход тој има и повеќе од користите што ги добива од јавните расходи, па затоа тој треба да плаќа повеќе од оној кој не добива толку или не добива во тој обем. Но, ова не е секојпат случај, затоа што тоа не е секојпат случај со сите јавни добра и услуги. Друг аргумент против овој принцип е и фактот што постојат луѓе кои земаат социјална помош со трансферите кои ги прави државата кон одредена група на луѓе.

Сепак, од сите наведени најголемо значење има Принципот на способноста на плаќање на данокот. Ова би значело дека кој има повеќе доход тој треба да плаќа во однос на оној кој има помалку, односно кој обврзник е повеќе способен да плаќа данок тој обврзник треба и да плаќа повеќе данок. Ова би обезбедило и одредена правичност во оданочувањето што би значело дека кој има повеќе доход ќе плаќа и релативно повеќе данок.

Но, покрај аргументите „за“ постојат и аргументи кои не одат во корист на ова оданочување. Најзначаен факт е тоа што со ова оданочување се добиваат одредени негативни ефекти, односно секој оној кој работи и заработува повеќе ќе треба да плати и повеќе данок, па се поставува прашањето зошто секој би се трудел толку да работи ако однапред знае дека ќе треба да плати повеќе данок. Свкупно гледано, во една земја тоа ќе влијае и на самиот економски раст, па затоа се мисли дека попогодни би биле пропорционалните даночни стапки.

Сепак, од направените истражувања во некои земји не може со сигурност да се тврди дека прогресивното оданочување на доходот сериозно влијае на економскиот раст. Тука би требало да се има предвид дали влијание врз економскиот раст ќе има прогресивното оданочување или висината на даночното оптоварување, односно колку е висока самата даночната стапка, а не само по себе прогресивното оданочување да се доведува во корелација со економскиот раст.

Друг факт е тоа што даночните обврзници кои би имале да платат повеќе данок секако би барале повеќе начини на ослободувања и одбивки со цел да го намалат данокот или кон негово избгнување (евазија). Наведеното за висината

на даночната стапка и прогресивното оданочување само по себе и тука има влијание.

### **3.2.Организација на даночната прогресија**

Постоја два основни видови на даночи прогресии: директна и индиректна.

Директната прогресија има два подвида и тоа глобална или постојана и расчленета или прогресија по транши.

- Глобална прогресија имаме кога со порастот на даночната основа постојано расте и даночната стапка. Но, тоа не оди во бескрај затоа што не би било во функција на оданочувањето, тука на определено законско ниво таа запира и понатаму преминува во пропорционално оданочување. Глобалната прогресија е поделена на повеќе нивоа, односно како расте основата (износот), така расте и стапката. Со новата стапка се врши оданочување на целиот приход кој го има остварено даночниот обврзник.

Најдобро може да се види од следниов пример:

Даночна основа	Даночна стапка
0 до 10 000	10%
10 000 до 20 000	20%
20 000 до 40 000	40%

Но, оваа прогресија има голем недостаток кој се состои во тоа што дури и најмалото зголемување на даночната основа резултира со преминување во друга група, а со тоа и плаќање на повисок данок. Па, така, ако даночниот обврзник остварил приход од 20 001 денар, ќе треба да плати данок по стапката од 40%, додека обврзникот кој остварил приход од 19 999 денари ќе плати данок по стапка од 20% или во износи: првиот ќе плати 8000,4 денари, а вториот 3999,8 денари или речиси двојно од вториот. Токму поради тоа ова преставува сериозен недостаток на оваа прогресија и затоа се избегнува.

Расчленета или пар-транш прогресија имаме кога даночната основа е поделена на транши (одели) и на секоја транша се применува посебна стапка.

Овде повисоката даночна стапка се применува само на зголемениот износ, но не и на вкупниот приход. На крајот, во зависност од тоа колку транши има вкупниот данок, се добива со собирање на поодделните износи од соодветните транши. Со ова се ублажува прогресијата на преминот од една во друга група, се отстрануваат недостатоците на глобалната, но затоа, пак, е посложена самата постапката на оданочувањето. Затоа оваа прогресија е почесто применета.

Доход од	Ќе се плати данок
0 до 10 000	по стапка од 10% или во износ од (2000)
10 000 до 20 000	по стапка од 20% на износот над 10 000 плус 2000
20 000 до 40 000	по стапка од 40% на износот над 20 000 плус 6000

Ако направиме споредба со глобалната прогресија обврзникот кој остварил приход од 20 001 денар ќе треба да плати износ од 1000 денари за износот до 10 000, 2000 денари за износот од 10 000-20 000 и 0,4 денари за износот од 20 000 до 40 000 денари или вкупно ќе треба да плати 3000,4 денари наспроти 8000,4 со глобалната прогресија.

Индиректната прогресија уште се нарекува и скриена прогресија. Овде, поради примената на пропорционалната стапка, прогресивното оданочување не е во прв момент воочливо, па најчесто се греша кога за оваа прогресија ќе се каже дека е пропорционален данок. Таа се добива со примена на соодветни одбивки од доходот на даночниот обврзник (во зависност од самата даночна политика на земјата) при самото формирање на висината на даночната стапка.

Доход	Одбивка	Даночна основа	Стапка	Износ на данок	Вистинско оптоварување
5000	5000	0	20%	0	0
10000	5000	5000	20%	1000	10%
15000	5000	10000	20%	2000	13,3%
20000	5000	15000	20%	3000	15%
25000	5000	20000	20%	4000	16%

### **3.3. Утврдување маргинална (законска), просечна и ефективна даночна стапка**

Од наведените примери за индиректна прогресија и расчленета прогресија не може со сигурност само врз основа на стапката да се види дали некој данок е пропорционален или прогресивен како и тоа дека платениот данок не ја одразува вистинската слика на износот од кој е добиен, па затоа потребно е да се дефинира што е: законска, маргинална, просечна и ефективна даночна стапка.

Законска даночна стапка е онаа стапка која е пропишано да се применува кај одреден вид данок. Со нејзина примена врз основата се добива износот на данокот кој треба да се плати. Ако земеме едноставен пример дека даночната основа е 50 000, а даночната стапка е 20% тогаш износот на данокот кој треба да се плати е 10 000.

Законската стапка (STR) е сооднос помеѓу платениот данок (TP) и самата даночна основа (TB).

$STR = TP / TB * 100$  од наведениот пример имаме  $STR = 10000 / 50\,000 * 100 = 20\%$

Кога го разгледувавме примерот со расчленетата прогресија напоменавме дека даночната основа е различна за секоја транша. Кај прогресивните даноци законската стапка е, всушност, маргинална даночна стапка затоа што е различна за секоја транша и се применува само на додатниот износ доход, а не на целиот доход вкупно.

Таа го покажува порастот на данокот или додатниот данок кој настанува од порастот на даночната основа за една единица. Маргиналната даночна стапка е означена како MTR, а соодносот е изразен преку следнава формула  $MTR = \Delta TP / \Delta TB$ , каде  $\Delta TP$  значи вкупно платен данок, а  $\Delta TB$  е даночна основа на годишно ниво.

Како што напоменавме и порано, маргиналната даночна стапка не ја одразува висината на даночното зафаќање ако се има предвид вкупниот износ на данокот кој треба да се плати во однос на процентот на самата маргинална стапка, што значи износот кој треба да се плати секојпат е помал ако

маргиналната даночна стапка се пресметува на вкупната даночна основа. Затоа е потребно воведување на нов термин познат како Просечна даночна стапка ATR. Просечната даночна стапка е сооднос помеѓу платениот данок (TP) и даночната основа (TB) или тој сооднос се изразува преку следнава формула:  $ATR=TP/TB*100$ .

Поради сè наведено кај пропорционаните даноци, пропорционалната маргиналната и просечната даночна стапка се исти затоа што даночната стапка не се променува со промената на основата. Но кај прогресивните, маргиналната е повисока од просечната стапка. Соодветно, кај регресивните даноци маргиналната стапка е пониска од просечната стапка.

Претходно напоменавме дека државата, во зависност од даночната политика, може одредени износи од даночната основа да ги из земе како ослободувања или олеснувања, токму остварениот доход и доходот дефиниран за даночни цели потребен е уште еден термин, а тоа е ефективната даночна стапка ETR.

Таа е сооднос помеѓу платениот данок и вкупно остварениот доход, а се изразува со следнава формула:  $ETR=TP/ТИ*100$ .

Ефективната даночна стапка покажува реално колку данок треба да се плати<sup>2</sup>.

### **3.4.Ефекти на прогресивниот данок врз штедењето и понудата на труд**

Колку повеќе би трошеле во иднина зависи и од тоа колку сега штедиме, затоа што заштедата сега во иднина би преставувала доход кој би можеле да го потрошиме. Она што го трошиме денес зависи од тоа колку сме акумулирале до сега од сегашните приходи како и од приходите кои ги очекуваме да пристигнат. Штедењето на физичките лица, пак, преставува извор за нови инвестиции. Државата има серија од мерки со кои влијае на штедењето, пред сè во однос на данокот на доход. Можеби најзначајна мерка е ослободувањето од данокот на доход на давачките кои ги плаќаат осигурениците за приватното

---

<sup>2</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004) Економски факултет, Скопје, 137.

осигурување во фондовите. Со ова осигурениците во иднина би се здобиле со повисоки примања, а фондовите во моментот имаат финансиски средства за нови вложувања. Но, сепак, во иднина, кога ќе почнат физичките лица да ги примаат издвоените средства, истите ќе бидат оданочени.

Со ослободување на каматата од штедењето, исто така се влијае врз зголемувањето на штедењето. Друга мерка е намалувањето на даночната основа за сметка на вложувањата во нови акции или во започнувањето на нова дејност, со што физичките лица се стимулирани да вложуваат во купување нови акции.

Штедењето на правните лица во најглорем дел е во амортизацијата. Затоа државата може да помогне во стимулирање со допуштање на забрзана амортизација. Со тоа износите на средства кои би биле основа за данокот, наместо да се платат како данок сега би останале во правните лица кои можат да ги користат. Данокот на добивка кој го плаќаат фирмите, исто така влијае врз намалувањето на вкупната маса на расположливи финансиски средства. Особено негативно е тоа што остварната добивка која ја имаат правните лица и на која истите плаќаат данок на добивка, за да се распредели на физичките лица – акционери на фирмата, истиот износ сега повторно ќе подлежи на оданочување, овојпат во форма на персонален данок на доход, со што се врши двојно оданочување на истите финансиски средства.

### ***3.5.Редистрибутивни ефекти и остварување на хоризонтална и вертикална правичност во оданочувањето***

Гледано на ниво на една земја дали севкупниот даночен систем (а со тоа и подинечните даноци) е добар или не, се тргнува и од прашањето. Дали тој систем е правичен во оданочувањето или не. Тоа се постигнува ако ги исполнува следниве два принципи:

- Принцип на општост на даночната обврска и
- Принцип на рамномерност во оданочувањето.

Принципот на општост на даночната обврска значи дека треба сите даночни обврзници кои имаат обврска да платат данок истата да ја измират. Терминот сите ги опфаќа лицата (правни и физички) кои користат јавни добра или услуги на една земја, било да живеат во неа или да поседуваат имот, да вршат дејност и со тоа да остваруваат приход, подлежат на плаќање на данок.

Принцип на рамномерност во оданочувањето значи праведно оданочување и распоредување на даночниот товар во согласност со даночната способност на даночните обврзници. Даночна способност е, пак, самата моќ на даночниот обврзник да ја исполни својата обврска и да го плати данокот.

Самата рамномерност на оданочувањето предизвика во науката да се формираат две стојалишта и тоа:

- Принцип на корисност и
- Принцип на способност на плаќање на данокот.

Принципот на способност на плаќање на данокот во себе вклучува пак две под барања и тоа: барањето за хоризнотална правичност и барањето за вертикална правичност. Хоризнотална правичност значи еднаквите да се третираат еднакво. Сведено на нивото на даноци значи лицата со иста способност за плаќање на даноци треба и да плаќаат исти износи на даноци.

Согласно наведеното, даночните обврзници кои имаат ист доход треба да платат ист данок, а и по плаќањето треба да им остане исто ниво на доход.

Хоризноталната правичност е најшироко прифатена. Таа е уште повеќе прифатена и функционална кога веќе еднаш ќе се дефинираат правилата и дефинициите од типот што е економска сила, што е еднакво богатство, збирот на околностите и сл. Ова е важно затоа што можеме да имаме за две лица со исти приходи, а различна способност за трошење. Затоа, за да се изедначи економската сила за плаќање на овие две лица, предвид се земаат и семејните прилики и различните расходи кои ги имаат поединечно лицата. Па, така, одредени одбивки се предвидени за издржувани членови, за образовни цели и сл. Добра страна на Принципот на хоризнотална правичност се состои во тоа што тој не дозволува издвојување на еден вид приход за сметка на друг. Тој



најдобро се остварува со персоналниот данок на доход во систем на глобално оданочување на сите приходи.

Принципот на вертикална правичност, пак, е сосема спротивно на наведеното и со него се овозможува лица со различна економска сила да плаќаат различни даноци, што би значело дека лицата, како што им се зголемува приходот, им расте и економската сила, а со тоа тие треба да плаќаат и повеќе данок. Овде проблемот е да се утврдат реални параметри за мерење на богатството, а со тоа и на моќта која ја имаат. Па, така, познати се три системи: доходот, расходите и богатството. Расходите и богатството се избегнуваат за мерење затоа што се поврзани со големи тешкотии во утврдувањето на висината. Токму заради можноста реално да се утврди доходот, тој е најдобро можно решение, односно основа за плаќање на данокот. Следно прашање е колку повеќе треба да платат оние кои имаат повеќе приход. На прашањето дали пропорционални или прогресивни стапки, се даваат различни одговори. Но, да се применат прогресивни стапки, зависи од неколку работи и тоа:

- Мерливи интерперсонални компарации на богатствата;
- Сите лица да имаат еднаков капацитет да го користат доходот;
- Маргиналната корисност на доходот треба да опаѓа како што ќе расте доходот.

Но, ниту една од овие предуслови не треба да преовладува ниту, пак, целосно да биде задоволена. Затоа и изборот дали пропорционални или прогресивни стапки во теоријата е нерешлив проблем. Затоа, пак, политичкото одлучување ја има улогата на факторот кој пресечува која стапка ќе се применува во една земја.

Гледано историски, од средината на минатиот век преовладува уверувањето дека прогресивното оданочување е правично. Вертикалната правичност се остварува токму преку прогресивното оданочување. Денес, во современи системи, правичното оданочување се остварува преку прогресивните стапки. Живеејќи во свет на сè поголема нееднаквост и разлика

во приходите, а со цел да се редуцира нееднаквоста, прогресивните стапки се користат за да се намали таа разлика.

Прогресивните стапки се користат обично кај персоналниот данок на доход, доколку се сака да се постигне поголема редистрибутивна цел тогаш тие се користат на сите непосредни даноци. Особено битно прашање е колкава треба да биде прогресијата. Овде треба да се внимава таа да има своја граница, да не влијае дестимулирачки на работниот напор што, во крајна линија, би резултирало со намалување на приходите од даноците.

Имајќи ја предвид правичност на даноците треба особено да се внимава и тие да бидат ефикасни. Најчесто, ако едни даноци се ефикасни, тие не се и праведни и обратно. Ако земеме еден пример со даноците на потрошувачката на цигари и алкохол, во тој случај, пропорционално се зафаќа повеќе од доходот на сиромашните отколку од доходот на богатите. Затоа, пак, прогресивниот данок е особено правичен затоа што лицата со поголеми доходи ќе плаќаат повеќе. Исто како и дилемата дали пропорционални или прогресивни стапки и овде комбинцијата од ефикасност и правичност ја решава политичката волја на владејачката класа<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004) Економски факултет, Скопје, 194.

---

#### **4. ПРОПОРЦИОНАЛНО ОДАНОЧУВАЊЕ НА ДОХОДОТ СО ЕДИНСТВЕНА СТАПКА**

---

Пропорционалниот данок означува данок кој се плаќа по една стапка без разлика на доходот кој е остварен, што значи даночната стапка е непроменлива во однос на зголемувањето на доходот. Пропорционалниот данок потекнува од двајца автори, Роберт Хал и Алвин Рабушка. Тие го предложиле најпрво во САД, а потоа се применил и пошироко. Во 1996 година овој данок е дел од програмата на претседателскиот кандидат Стив Форбс. Тој е најчиста форма на пропорционалниот данок на доход кој се нарекува уште и пропорционален данок на потрошувачката, затоа што се оданочува само доходот кој се троши намален за направените инвестиции. Целта е да се ослободи од данок она што го инвестираме, а да се оданочува само она што реалното го трошиме. Пропорционалниот данок е невообичаен во современите даночни системи затоа што сè повеќе се присутни повеќе даночни стапки, како што се зголемува приходот. Пропорционалниот данок, доколку се воведе во вистинска смисла на зборот, вообичаено не го содржи семејниот приход кој е под законски утврдениот и во зависност од бројот на членовите на домаќинството.

##### ***4.1.Предности од примената на пропорционалното оданочување***

Приврзаниците на овој данок тврдат дека со намалувањето на даночната стапка се намалува и товарот за даночните обврзници, а со самото тоа би се намалила и даночната евазија. Покрај тоа, примената на една даночна стапка би резултирала во намалување на торшоците за подмирување на даноците и во зголемување на моралот на самите даночни обврзници. Со примената на пропорционалниот данок, доколку не се користат олеснувања или изземања, се прифаќа дека даночната основица ќе биде поширока, истиот ќе се примени на поголем број даночни обврзници, а со само тоа ќе се зголемат и приходите во буџетот. Пропорционалните даноци се едноставни и правични. Едноставни се затоа што е една стапка, без разлика на даночната основица, а правични затоа што сите даночни обврзници не ги дискриминира ниту привилегира во однос на доходот кој го оствариле и сите ги оданочува со иста даночна стапка. Како

причина за нивното воведување владите ја правдаат со тоа дека овој данок ќе обезбеди економски раст (што во некои земји и се случува), односно со помали даноци фирмите ќе имаат и помали трошоци, а со тоа ќе имаат и повеќе средства за инвестирање. Истите промовираат даночна конкуренција. Пропорционалните даноци се неутрални во однос на инфлацијата, односно без разлика на стапката на инфлацијата пропорционалните даноци не се менуваат.

Противниците на овој вид на даночна стапка тврдат дека со тоа се променува даночниот товар од лицата со високи примања кон лицата со ниски примања. Сепак, потешко е да се утврди дали и колкав е тој степен на префрлање, па затоа ова стојалиште не е многу убедливо во проценките. Исто така, се забележува дека и покрај тоа што поборниците на овој данок велат дека е едноставен, сепак, во практиката не изостануваат проблемите во самото утврдување на данокот и во регулирањето на опфатот на истиот. Сепак, мора да се каже дека примената на една даночна стапка од примената на две или три даночни стапки, сепак, е поедноставна. Особено е забележителна примената на овој данок во Средна и во Источна Европа. За прв пат во овој дел на Европа е воведен во Естонија и Литванија, а потоа во Русија, Србија, Украина, Чешка... Највисока стапка има Литванија со 33%, а најниска Грузија со 12%. Гледано во глобала, речиси секаде овој вид на данок има позитивна примена, со исклучок на некои земји каде треба да се подобри системот.

#### **4.2. Поедноставување на системот и проширување на даночната база**

Самата замена на повеќе даночни стапки со една даночна стапка, по себе подразбира поедноставување и на страната на даночните обврзници и на страната на даночната администрација во поглед на времето потрошено за плаќање на даноците и на вложениот труд.

Тргувајќи и од самите принципи на оданочувањето, Принципот на општост на даночната обврска подразбира дека сите лица плаќаат данок, независно од својата општествена позиција. Овој принцип стои на сосема спротивно место од ослободувањето на даночната обврска, целосно или

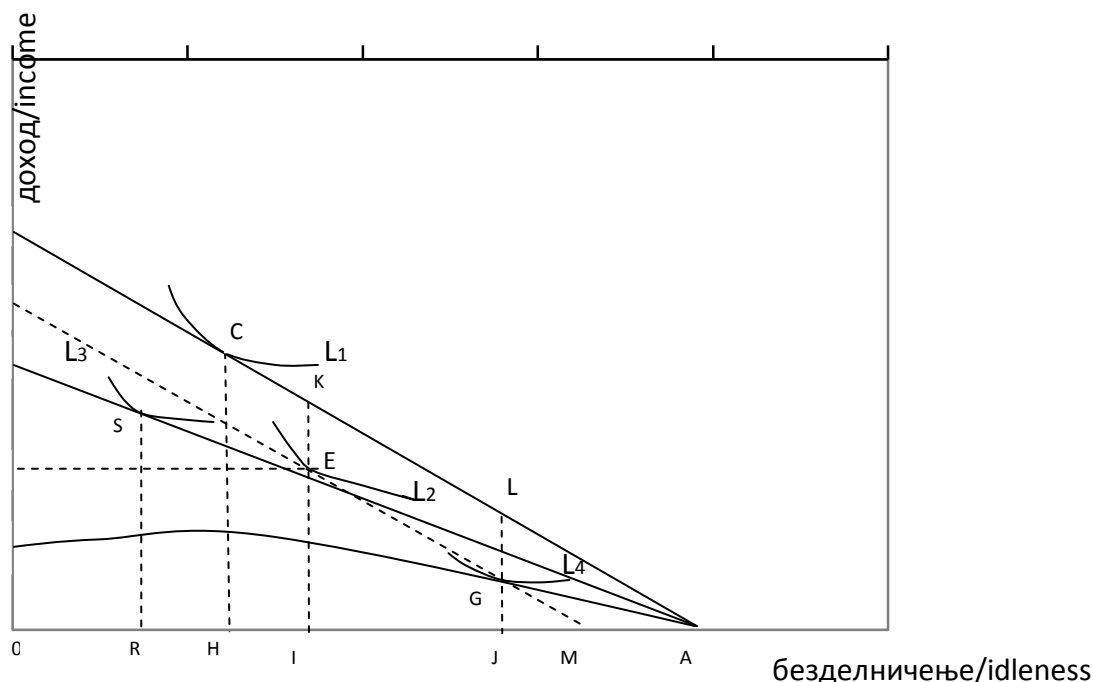
делумно. Се знае дека со намалувањето на даночната стапка и пропорционалното оданочување, лицата кои претходно тргнуваа кон даночна евазија ќе се доведат во ситуација, поради малата стапка на данокот, истото повеќе нема да го прават. Самата ниска даночна стапка на пропорционалното оданочување ќе придонесе и до намалување на трошоците на работната сила, што ќе им овозможи на работодавците да го зголемат производството. Со тоа би се зголемиле и исплатените надоместоци кон работниците кои, во крајна линија, би трошеле повеќе. Така би се зголемила и самата даночна база во една економија и наместо намалување на приходите за сметка на прогресивното оданочување, сега, со пропорционалното оданочување со зголемена даночна база би добиле поголеми приходи.

#### ***4.3.Економски ефекти врз штедењето и понудата на труд***

Мерките кои ги нуди даночната политика можат да влијаат на економскиот раст на една држава. Имено, државата може да ги зголеми или намали даночните стапки на даноците и со тоа директно да влијае и на цената на трудот. Од главните фактори кои влијаат на обемот на производството (природните ресурси, трудот, капиталот и технологијата), природните ресурси се речиси непромениливи затоа што зависат од самата природа, додека на другите оданочувањето има одредени ефекти. Ваквите дејства кои ги имаат даноците се наречени и ефекти на стимулација. Ова се микроекономски ефекти на даночната политика со кои се влијае на страната на понудата.

Квантитетот на трудот влијае на вкупното производство во државата. Вкупното производство, пак, влијае на реалниот доход кој може да се оствари, затоа што колку повеќе ќе се произведе толку повеќе поединците ќе остварат реален доход. Доколку даночната политика на земјата влијае врз зголемувањето на квантитетот на понудата на трудот, со самото тоа ќе влијае и врз реалниот доход. Затоа е важно да се одреди колку и како оданочувањето влијае врз понудата на трудот. Анализата што следи ги опфаќа ефектите на персоналниот данок на доход кој, пак, влијае на поттикнувањето на работниот напор. Треба да се напомене дека и даноците на потрошувачката, исто така, влијаат на понудата на труд. Анализата е базирана на теоријата на избор на

потрошувачите и нејзината индиферецијална теорија. Во неа е земено лице кое може да избира колку време ќе работи и колку време ќе безделничи, односно нема да работи. Доколку одлучи повеќе да работи, тој си ги зголемува доходите од плата, а помалку време троши на безделничење. Но, проблемот е во тоа да одлучи колку време ќе работи бидејќи има еднаква желба и за работа и за безделничење. Индиферецијалната крива е прикажана на следната слика.



Слика 1: Сооднос помеѓу безделничењето и доходот  
Picture 1: Correlation between leisure and income<sup>4</sup>

Како што се гледа на Сликата 1, износот на платата пред оданочувањето е  $OB/OA$ . Линијата  $AB$  е доходот без оданочувањето. Таа покажува колку можеме да заработиме на сметка на безделничењето. Во точката  $C$  физичкото лице ја достигнува точката на максимирање на задоволството и во тој момент лицето работи со одредено ниво на часови  $HA$  и му остануваат одреден број часови за безделничење  $OH$ .

Доколку воведеме персонален данок на доход и на сликата го преставиме како намалување на приходот кој во краен случај оди кај физичкото

<sup>4</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004), Економски факултет, Скопје, 241.

лице, тогаш ќе има и промена во изборот која ќе резултира со нова точка на сликата прикажана како точка Е.

Со воведувањето на данокот кај физичкото лице се јавуваат две тенденции, односно се појавуваат ефектот на супституција и ефектот на доход. Ефектот на супституција прави работникот помалку да работи, а повеќе да безделнички. Тогаш се намалува понудата на труд, на сликата прикажана како Н1, поради појавувањето на данокот. Но, доколку преовладее ефектот на доход, тогаш работникот повеќе ќе работи, иако е веќе воведен персоналниот данок на доход. Бидејќи му се намалени приходите на работникот, а тој сака повеќе да заработува, тогаш тој би работел повеќе со цел да стигне до посакуваното ниво на приход.

Во случај наместо пропорционален данок на доход да се воведат прогресивен при ист приход, тогаш новата точка на задоволство е во точката G. Во овој случај, новата точка е подесно од точката Е, затоа што лицето има помалку доход по оданочувањето. Од ова може да се извлече заклучок дека ако пропорционалниот данок ја намалува понудата на труд, тогаш прогресивниот данок уште повеќе ја намалува понудата на труд. Ова е поради тоа што колку повеќе лицето заработува толку повеќе ќе треба и да плати данок. Но, ова не значи дека и работниот напор на лицата ќе биде помал. Имено, луѓето кои заработуваат повеќе, поприспособливи се на работните часови, додека лицата со помали доходи не се толку приспособливи.

#### ***4.4.Евалуација на редистрибутивните ефекти и на правичноста во оданочувањето***

Даночната правичност во смисла на „едаквоста на жртвата“ во теоријата се развиле три алтернативи: апсолутно еднаква жртва, пропорционално еднаква жртва и маргинално еднаква жртва.

Според правилото на апсолутна еднаква жртва, кое се обидува да ја изедначи вкупната загуба на корисноста на секој обврзник, прогресивните даночни стапки се преопрачуваат само, ако наклонот на опаѓачката маргинална корисност има еластичност поголема од единица. Тоа би значело дека

негативниот наклон на кривата на маргиналната корисност паѓа побрзо од процентот на зголемување на доходот. Ако негативниот наклон на кривата на маргиналната корисност паѓа со иста процентна стапка како процентуалниот пораст на доходот тогаш правилото за апсолутна еднаква жртва ќе бара примена на пропорционални стапки.

Привразаниците на пропорционалното оданочување го правдаат овој вид на оданочување со владеењето на правото и со принципот на недискриминација. Според Уставот, сите сме еднакви и сите треба да плаќаме еден данок, без разлика кој колку заработува. Затоа што, секако, побогатиот ќе плати повеќе данок од посиромашниот.



---

## 5. ПРАКТИЧНА ПРИМЕНА НА ПРОГРЕСИВНОТО И ПРОПОРЦИОНАЛНО ОДАНОЧУВАЊЕ НА ДОХОДОТ ВО СОВРЕМЕНИТЕ ДРЖАВИ

---

### **5.1. Мотиви за избор помеѓу прогресивното и пропорционално оданочување**

Дали прогресивно оданочување или пропорционално оданочување е голема дилема. Моделот на пропорционално оданочување суштински се разликува од системот на прогресивно оданочување. Стапките на пропорционалното оданочување се применуваат на целиот приход, без разлика на неговата висина, наместо да се прилагодуваат на различен приход - различна стапка, како во случајот со прогресивното оданочување. Даночните пријави во случајот на пропорционалното оданочување се поедноставни и го намалуваат времето на пополнување на истите, а одбитоците и изземањата од оданочувањето речиси и да не постојат.

Застапниците на пропорционалното оданочување велат дека економијата во целост профитира од овој модел давајќи ги како пример Русија и Балтичките земји. Додека застапниците на прогресивното оданочување велат дека најмногу корист од овој модел имаат лицата кои имаат големи приходи, затоа што истите ќе платат помалку данок.

Сегашните економии ја фаворизираат потрошувачката наспроти штедењето и инвестирањето со воведување на тешки оптоварувања на капиталните добивки, приходот од каматите и дивидендите. Со пропорционалното оданочување приходот се оданочува со една стапка, што ги охрабрува луѓето да штедат и да инвестираат повеќе од нивниот приход, затоа што нивното инвестирање нема да биде оданочен секој пат. Економија во која има зголемено штедење и инвестирање може да има позитивни ефекти во делот на зголемување на пазарот на недвижности, финансиски услуги и над автомобилската индустрија.

Лицата со повисоки приходи најмногу ќе ги почувствуваат придобиките од овој модел на оданочување. Во системот на оданочување, на лицата со помали приходи им се дозволени одредени олеснувања со кои во крајната пресметка плаќањето на персоналниот данок на доход ќе го платат на многу мала сума.

Со намалувањето на стапката, застапниците на прогресивното оданочување сметаат дека приходите во буџетот ќе се намалат, но подлабока анализа резултира со неколку позитивни можности. Гледајќи ја економијата во целост, зголемувањето на производството и потрошувачката, како и зголемувањето на продуктивноста на индивидуите може да доведе до поголем приход на ниво на економија, што ќе резултира со зголемување на даночната база. Даночната евазија и избегнувањето на плаќањето на даноците ќе станат помалку профитабилни, што ќе резултира со намалување на бројот на луѓе кои го прават тоа.

### **5.2. Земји со функционален систем на прогресивно оданочување**

Гледано глобално, може да се воочи една тендеција која се состои во тоа земјите од екс комунистичките системи и земјите во транзиција да имаат ниска стапка на персонален данок на доход и вообичаено е пропорционалното оданочување наспроти развиените земји во Европа кои имаат високи стапи на персонален данок на доход и прогресивно оданочување.

5.3. Примерот со Скандинавските земји – високопрогресивно оданочување, општествена правичност и економски просперитет (Данска, Шведска, Норвешка):

*Данска:*

Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход во Данска е прогресивна и достигнува до 56%.

Начин на пресметка

Персоналниот данок на доход Данска го има воведено во 1903 г., а сега е поделен на државен прсонален данок и локален персонален данок на доход. Државниот персонален данок на доход е со прогресивна стапка, додека локалниот е со рамна стапка, односно рамен данок. Целокупинот приход од вработување или самовработување се оданочува со 8% пред оданочувањето

со персоналниот данок на доход. Овој данок се означува како бруто данок. Приходот под 42.900,00 дански круни (околу 7.600,00 долари) не се оданочува, но сепак е предмет на оданочување со бруто данокот. Каматите кои се плаќаат до висина од 50.000,00 дански круни можат да се одземаат од вкупните примања со цел истите да не се оданочуваат. Секојдневните патувања кои надминуваат 24 километри добиваат по 1.9 дански круни за килиметар и се даночни одбитоци. Доколку истите надминуваат 100 км на ден им се исплатува по 0.95,00 дански круни за километар. Генерално, правило е дека даночниот обврзник може да ги одземе сите трошоци направени за стекнувањето на приходот иако постојат и други исклучоци од ова правило. Вработените имаат многу малку можности да го намалат вкупниот приход за неоданочување под стапката на одбитоци затоа што се претпоставува дека работодавецот ги покрива сите трошоци на вработените.

Државниот персонален данок на доход има три нивоа (основно, средно и високо). Како пример, во 2010 приходот од 42.900,00 до 389.900,00 е оданочуван со стапка од 3,67%, а приходот над 389.900,00 е оданочуван со дополнителна стапка од 15%.

Оданочувањето на севкупниот персонален данок на доход може да се подели на:

- бруто данок од 8%;
- приход над 42.900,00 на кој се плаќа – општински данок од 23% -28%;
- здравствен данок на доход од 5%;
- Државен данок;
- Под 42.900 0%;
- Над 42.900,00 дански круни до 389.900,00 дански круни дополнителна стапка од 3.76% и
- Приход над 389.900,00 дански круни кој се оданочува со стапка од 15%.

Ако во текот на годината даночниот обврзник остварил приход од 400.000,00 дански круни неговиот доход ќе биде оданочен по стапка од 56% и

тоа: со 8% даночна стапа ќе биде оданочен бруто остварениот доход, со 28% ќе биде оданочен бруто остварениот доход (доколку е во општините каде има најголема стапка) поради локалните - општински даноци, со 5% ќе биде оданочен бруто остварениот доход поради здравствениот данок и со 15% ќе биде оданочен бруто остварениот доход поради тоа што даночниот обврзник во текот на годината остварил приходи поголеми од 389.900,00 дански круни.

На тој начин стапката на персоналниот данок на доход за резиденти со приход над 389.900,00 дански круни достигнува до 56%.

#### Резидентност и видови оданочив приход

Како резиденти на Данска се сите лица кои имаат дом во земјата или престој подолг од шест месеци.

Видови на оданочив приход се:

- надоместоците;
- надоместоци за школарина;
- трошоци за домување;
- трошоци за живеење;
- трошоците за селидба;
- нискокаматни заеми – кредити од работодавецот;
- други добра.

Добрата кои ги имаат примено вработените, исто така, се оданочуваат, но некои се исклучок доколку се користат само за работата и под услов нивната вредност да не надминува 5.500,00 дански круни. Исклучок од оданочивиот приход се трошоците за бизнис патувањето, но под услов тоа да е најмалку 24 часови и ноќевањето да е различно од постојаното ноќевање на вработениот и да не е возможно вработениот да ја помине ноќта дома поради самата одалеченост на патувањето од домот и привременото работното место.

Капиталните добивки и каматите од заемите се оданочиви кога даночниот обврзник е резидент на Данска. Овие добивки вклучуваат приход од:

- камати;
- капитални добивки од обврзници и други финансиски инструменти;
- капитални добивки на средства и добивки од странски валути.

Каматите и приходот од имот, исто така, се оданочуваат со маргинална стапка од 45.5% (за 2012 година) . За нето добивката од инвестиционен приход до висина од 40.000,00 дански круни на годишно ниво по сопружник стапката е приближно 37%.

Дивидендите се оданочуваат одделно по фиксна стапка од 27% или 42%. Стапката од 27% се однесува за приходот до 48.300,00 круни, додека стапката од 42% се применува на приходот остварен од дивиденди над 48.300,00 дански круни.

#### Одбитоци

Ретко, но сепак постојат одбитоци кои не влегуваат во даночната основа. Така, на пример, плаќањата во пензиските фондови се даночни одбитоци. Со склучените меѓународни даночни договори со Велика Британија, Швајцарија, Холандија и Шведска плаќањата на придонесите во пензиските фондови се исклучени од даночната основа. Плаќањето придонеси во останатите членки на Европската унија или членки на ЕЕЗ е можно да се оствари но, сепак, доколку се остварат одредени услови и истите се одобрат од данската влада.

Кога еден даночен обврзник поднесува барање за одобрување на пензиската шема (која се остварува во членки на Европската унија или членки на ЕЕЗ) како даночен одбиток истиот мора да се согласи дистрибуцијата од пензиските придонеси да биде оданочена соодветно со висината на исплатите во фондот за кои одбитоците биле направени.

Во Данска не постојат надоместоци за деца или за други издржувани лица но, сепак, се резиденти кои се осигурени со данскиот систем на социјално осигурување и добиваат надоместоци кои се ослободени од плаќање данок.

Така, децата, во зависност од годините, добиваат одредени исплати:

- за деца на возраст до 2 години се добива исплата во вредност од 17.064,00 дански круни по дете (за 2012);
- за деца на возраст од 3 до 6 години се добива исплата во вредност од 13.500,00 дански круни по дете (за 2012);
- за деца на возраст од 7 до 14 години се добива исплата во вредност од 10.632,00 дански круни по дете (за 2012);
- за деца на возраст од 15 до 17 години се добива исплата во вредност од 10.632,00 дански круни по дете (за 2012).

Под одредени услови трошоците за децата и издршката за нив до возраст од 18 години можат да бидат даночни одбитоци кои не влегуваат во даночната основа.

Трошоците за камати се одбитоци. Но, сепак, под одредени услови за нерезидентите и за одредени индивидуи кои според данските закони се резиденти и кои, исто така, се резиденти и на друга држава, а со Данска имаат склучено меѓународен даночен договор<sup>5</sup>.

#### *Норвешка:*

##### Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход е прогресивна и достигнува до 47%.

##### Начин на пресметка

Норвешкиот даночен систем има воведено: прогресивно оданочување на стандардните (вообичаени) приходи и пропорционално оданочување на капиталните приходи.

Даночниот систем ја прават две бази:

---

<sup>5</sup> [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

- Нето базата која се оданочува со стапка од 27% проценти и
- Бруто база на персоналниот данок на доход.

Во зависност од приходот за 2014 г. се применуваат следниве стапки:

- за приход од 527.400,00 до 857.000,00 норвешки круни со стапка од 9% и
- За приход над 857.000,00 норвешки круни со стапка од 12%.

Социјалните придонеси се 8,2 проценти од бруто приходот.

На тој начин стапката на персоналниот данок на доход за резиденти со приход над 857.000,00 норвешки круни достигнува до 47%.

Треба да се напомене дека норвешкиот даночен систем е поделен во даночни класи. Овие класи имаа влијание на одбитоците кои можат да се користат. На резидентите им се дозволени следниве суми како неоданочиви и тоа по класи:

- класа 1 неоданочива сума до 48.800,00 норвешки круни и
- класа 2 неоданочива сума до 72.000,00 норвешки круни.

Класите се поделени врз основа на:

- во класа 0 се даночни обврзници кои имаат ограничена даночна способност (даночни обврзници кои не се резиденти на Норвешка и немаат приход од редовно вработување). Овие даночни обврзници се оданочени врз основа на нивниот нето приход;
- класа 1 на невенчани резиденти или венчани, но по посебна проценка и
- класа 2 се венчани резиденти со заедничка пријава. Во оваа класа се и еднородителските семејства.

Резидентност и оданочив приход

Споменатите стапки се целосно спроведливи на резидентите во Норвешка за 12-месечна календарска година. За индивидуи резиденти за

даночни цели за помалку од 12 месеци, или за нерезиденти, дозволените неоданочиви суми и даночни стапки за пресметка на данокот, локалниот и највисокиот данок се намалуваат во зависност од тоа колку лицето престојувало во Норвешка.

### Одбитоци

Главно се признаваат 43% од бруто приходот од работен однос или слични примања како трошоци на вкупно остварениот приход од најмалку 31.800,00 круни до 84.150,00 норвешки круни за 2014 г. За пензија, најголемиот износ на одбиток кој може да се одземе е 70.400,00 норвешки круни.

Лице кое се преселува во Норвешка може да одбере одбитоци во износ од 10% на бруто приходите на првите две проценки. Одбитокот е лимитиран на износ од 40.000,00 бруто приход. Доколку даночниот обврзник не го одбере стандардниот одбиток, тој може да ги одбере следниве видови:

- каматите на долговите;
- трошоци за патување до работното место и назад во Норвешка;
- дополнителни трошоци за сместување и храна кога се работи надвор од дома;
- трошоци за одгледување на детето кога родителот работи;
- губитоци при продажба на акции и други финансиски инструменти.

Оваа не е целосна листа, но, секако, овие се најчесто употребуваните.

Следнава табела ја дава висината на приходот, процентот кој е соодветен и износот на данокот колку треба да се плати. Ова се однесува на приходи на лице од класа 1 во Норвешка<sup>6</sup>.

Табела 1: Висина на данокот во зависност од доходот  
Table 1: Amount of tax depending on income

---

<sup>6</sup> [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)



Приход		Вкупен данок за плаќање	Висина на стапка
од	до		
0	527.400,00	149.728,00	28.39
527.400,00	857.300,00	од 295.511,00 до 149.728,00	34.47
857.300,00	над 857.300,00	од 404.646,00 па нагоре во зависност од приходот	47.20

### Шведска:

#### Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход е прогресивна и достигнува до 56,86%.

#### Начин на пресметка

Во Шведска се застапени неколку стапки по кои се оданочува персоналниот данок на доход во зависност од видот на приходот. Па, така, приходот од работен однос за нерезидентите и инвестициониот приход се оданочуваат со 20% и 30% соодветно. Приходот од работен однос за резидентите и бизнис приходот за резиденти и нерезиденти се оданочуваат со локалниот данок и државниот данок. Стапката на локалните даноци е рамна и варира во зависност од општината. Сегашната просечна стапка е околу 31,86%. Државниот данок е поставен на стапка од 20% на приход од 420.800,00 до 602.600,00 шведски круни. Приходот над 602.600,00 шведски круни се оданочува по стапка од 25%. На тој начин, стапката на персоналниот данок на доход за резиденти со приход над 602.600,00 шведски круни достигнува до 56.86%.

#### Резидентност и оданочив приход

За даночни цели, едно лице да се смета резидент на Шведска потребно е да исполни еден од следниве услови:

- лицето да има дом или живеалиште во Шведска;
- лицето да престојува во земјата подлого време (иако нема одредено што точно преставува тоа), престојот од шест месеци или подолго од тоа е доволно за лицето да биде резидент;
- лицето не престојува постојано во земјата, има дом или живеалиште таму и има суштинска поврзаност со Шведска. Шведскиот закон содржи примери за тоа кои околности треба да бидат земени предвид за да се оцени дали лицето ги исполнило условите за да добие статусот на резидент.

Законот, исто така, содржи и одредби кои укажуваат што се смета за престој на шведските државјани и индивидуи кои имаат дом и живеалиште таму или кои останале во Шведска повеќе од 10 години без прекин. Таквите лица се резиденти на земјата дури и 5 години од заминувањето од земјата или сè додека не докажат дека немаат некоја суштинска поврзаност со Шведска, но не повеќе од навдениот рок.

Генерално е земено дека сите надоместоци и погодности во пари или во добра од аспект на вработувањето или привремените задолжувања подлежат на оданочување. Типични видови кои подлежат на оданочување се следниве видови:

- основната плата;
- надоместоците за даноците (надоместоците добиени, а ослободени од данок ќе влезат во основата на платата пред да се оданочат);
- надоместок за школување;
- надоместоци за домување;
- премии за живеење на странци во Шведска;
- надоместоците кои ги дава работодавецот од типот на обезбедено сместување ќе се пресметаат по пазарна вредност. Во овој случај, кога работодавецот го обезбедил сместувањето, е еднакво на киријата која ја плаќаат вработените на кој било друг за живеење;

- провизиите за користење на службено возило (во случајов проценките за даночните користи за службеното возило се сложени. Тие се оданочуваат со посебни стандарди врз основа на претходни листи. Користа од искористеното гориво се оданочува посебно од службеното возило);
- надоместоците за одмор и релаксирање на вработениот или неговото семејство исто така се оданочува;
- нискокаматните заеми обезбедени од работодавецот за неговите вработени;
- сите надоместоци се оданочиви во случаите кога се достапни на вработените дури и ако тие се исплатени подоцна.

Во случаите кога надоместокот е исплатен на вработениот по неговото заминување од земјата, таквиот надоместок ќе биде оданочен ако се однесува за претходно негово ангажирање во Шведска, но приходот во овој случај ќе биде оданочен како за нерезиденти по стапка од 20%.

#### Одбитоци

Во даночниот систем на Шведска нема многу олеснувања ниту приходи кои се исклучуваат од оданочнување. Ретко, но сепак одредени трошоци се признаваат, како на пример:

- трошоци за селење по причина предизвикана од работодавецот;
- трошоци за приватно лекување, но доколку истите трошоци се надоместени од работодавецот тие ќе бидат оданочени;
- групно животно осигурување.

Приходите од инвестирање кое во себе вклучува приход од дивиденди, камати, капитална добивка и приход од имот се оданочуваат со стапка од 30%.

Приходот од дивиденди во одредени случаи може да се оданочува како приход од работен однос доколку акционерот е во блиски односи со

компанијата во која ги поседува акциите, односно работи во компанијата или работел во последните пет години.

Приходот од имот се оданочува со стапа од 30%. Но, овде е можно одбивање до 40.000,00 шведски круни и дополнителни 20% на бруто приходот од изнајмувањето на имотот.

Со оглед на тоа што во текот на работниот однос некојпат доаѓа до непредвидени трошоци за домување, трошоци за привремени работни ангажирања надвор од дома и други неопходни трошоци, дозволено е тие да се одбијат од оданочивиот приход, но со одредени ограничувања.

За 2014 година вакви надоместоци за резидентите се дозволуваат и се во висина од 13.100,00 шведски круни до 34.200,00 шведски круни.

Алиментацијата која се плаќа во случај на развод е ослободена од данок само доколку е претходно влезена во предбрачниот договор или се извршува врз основа на судска одлука. Додека издржувањето кое се плаќа за детето не може да се смета како даночен одбиток.

#### ***5.4.Примерот со САД – систем на општоприфатено прогресивно оданочување на доходот на граѓаните***

##### **Даночна стапка**

Стапката на персоналниот данок на доход е прогресивна и достигнува до 39.6%.

##### **Начин на пресметка**

Имајќи ја предвид организираноста на САД како сојуз на повеќе држави, персоналниот данок на доход претставува најважен извор на приход за сојузната држава. При пресметувањето на даночната основа има четири чекори. Првиот чекор е пресметување на вкупниот бруто приход кој вклучува надници и плати, добиени дивиденди и камата, нето приход од вршење на дејност, приход од изнајмување на имот и нето одбивка од продавање на средства. Во овој бруто приход влегуваат и надоместокот за невработеност,

алиментацијата и пензијата до одреден степен. Исклучени од бруто приходот се детската поддршка, подароците и наследствата, каматите на државните и локалните обврзници и животното осигурување, одредени придобивки за воените ветерани. Овде не влегуваат ниту здравственото осигурување ниту придонесите за пензиските фондови кои вработените ги добиваат од работодавците. Доколку и овие износи би биле вклучени во бруто приходот, тогаш основата за пресметување на данокот би била повиска. Според некои пресметки, даночните приходи би биле повисоки дури и за неколку проценти. Во последните години сè повеќе се намалуваат приходите кои претходно беа изземени од оданочување. Со цел да се добие „приспособен бруто приход“ потребно е од „бруто приходот“ да се извадат придонесите, алиментацијата, премии од задраствено осигурување кои го плаќаат самовработените за нив и за нивните семејства, кои не се оданочиви. Понатаму, од „приспособен бруто приход“ постојат две алтернативи со кои се добива оданочивиот приход.

Едната е преку поединечното таксативно одземање на сите видови на лични одбивки кои не влегуваат во оданочивиот приход, како што се: трошоци за загуба на човечки животи, медицински трошоци за лекување, каматите на хипотеките, торошоци за преселување и други трошоци поврзани со работата и некои локални и државни даноци различни од даноците на продажбата. Така, добиената сума се одзема од „приспособен бруто приход“. Другата алтернатива е преку стандардно одбивање или веќе воспоставен износ (кој секоја година се менува) за различни категории на даночни обврзници. Ова се прави со цел да се поедностави постапката на пријавувањето на даночните пријави. Па, така, самиот поединец може да избере кој од начините би го избрал. Доколку се одбере стандардното одбивање, дозволени се едно или повеќе персонални иземања. Така, дозволени се иземања за самиот поединец и за лицата што ги издржува. Треба да се напомене дека персонални иземања за лица со високи примања не се дозволени.

Илустративно тоа би изгледало вака:

Бруто приход се состои од:

- плати;

- приходи од вршење на дејност;
- приход од имотни права;
- приход од камти дивиденди.

Кога од бруто приходот се одземаат:

- придонесите за пензиското осигурување;
- алиментацијата;
- издаток за самовработување;
- издатоците за здравственото осигурување кој го плаќаат самовработените за нив и за нивното семејство

го добиваме приспособениот бруто приход, со него ни се дозволени две алтернативи:

1. Стандардното одбивање:

- изземања;

2. Таксативно набројување на сите можни одбивања:

- камата за хипотека;
- државни и локални даноци на доход вклучувајќи ги даноците на имот;
- трошоците за медицинско лекување кои надминуваат 7,5% од приспособениот бруто приход;
- трошоци направени со преселување поврзани со работата;
- други трошоци на вработени кои надминуваат 2%;
- доброволни придонеси кои ги плаќаат подинците;
- изземања.

Откако од приспособениот бруто приход ги одземавме и овие износи, ја добиваме и даночната основа. Даночната основа во зависност од нејзината висина ја делиме со даночната стапка и ја добиваме даночната обврска.

Стандардните одбивања за 2012 година се во износ од 5.950,00 долари за индивидуи, 11.900,00 за венчани двојки и 8.700,00 долари за глава на семејството. Маргиналната стапка на персоналниот данок на доход за 2013 во САД е дадена во Табелата 2.

Табела 2: Висина на данокот во зависност од доходот во САД  
Table 2: Amount of tax depending on income in USA

Маргинална стапка	Поединец	Венчани двојки кои пополнуваат заедно или вдовец (ица)	Двојки кои пополнуваат засебно	Глава на семејството
10%	\$0 – \$8,925	\$0 – \$17,850	\$0 – \$8,925	\$0 – \$12,750
15%	\$8,926 – \$36,250	\$17,851 – \$72,500	\$8,926 – \$36,250	\$12,751 – \$48,600
25%	\$36,251 – \$87,850	\$72,501 – \$146,400	\$36,251 – \$73,200	\$48,601 – \$125,450
28%	\$87,851 – \$183,250	\$146,401 – \$223,050	\$73,201 – \$111,525	\$125,451 – \$203,150
33%	\$183,251 – \$398,350	\$223,051 – \$398,350	\$111,526 – \$199,175	\$203,151 – \$398,350
35%	\$398,351 – \$400,000	\$398,351 – \$450,000	\$199,176 – \$225,000	\$398,351 – \$425,000
39.6%	\$400,001+	\$450,001+	\$225,001+	\$425,001+

Па, така, ако земеме еден пример на поединец без деца, под 65 години и кој не е слеп, со стандардни одбивања кој има 40.000,00 долари бруто приход, кој има 6.100,00 долари стандардни одбивања и 3.900,00 лично ослободување,

би имал 30.000,00 долари приход пред оданочување. За износот на данокот до 8.925,00 ќе треба да плати данок по стапка од 10% или 892,50. Со оглед на тоа што обврзникот има приход кој влегува и во првата и во втората стапка од износот од 30.000,00 долари ќе го намалиме за претходно веќе оданочениот износ од 8.925,00, а делот кој останува ќе припадне во втората група и ќе биде оданочен по стапка од 15%, или во долари износот изнесува 21.075,00 долари. Износот на данок од втората група ќе биде 3.161,25 долари. Вкупниот данок е збир од првата и втората група, односно  $892,50 + 3.161,25 = 4.053,75$  долари. На тој начин стапката на персоналниот данок на доход за резиденти со приход над 400.001,00 долари достигнува до 39%.

Персоналниот данок на доход во САД, согласно наведеното, е прогресивен данок на доход кој го оданочува приходот кој лицето го има остварено. Според него, оние со повисок приход не само што треба да плаќаат повеќе данок, туку треба да плаќаат и поголем дел од нивниот приход. Но, дискутабилно е дали тој е доволен, односно дали ги вклучува и капиталните добивки (не од добивки, туку од акумулации). Оваа сеопфатна дефиниција е дефинирана како концепт на Хејг и Симонс. Разликата помеѓу концептот на Хејг и Симонс и системот во САД е тоа што:

- Системот во САД главно ги гледа пазарните трансакции, односно само плаќањата направени во пари. Така, одредени економски активности се исклучени и ако истите се пласираат на пазарот ќе бидат предмет на оданочување. Така, на пример, ако сакате да најмите куќна помошничка, за тоа на лицето ќе треба да му се плати, додека ако таа работа ја заврши брачниот другар нему нема да му платиме иако ја завршил истата работа. Исто така, ако ја изнајмуваме куќата, на приходот кој го остваруваме ќе платиме данок, но ако ние самите живееме во куќата нема да платиме данок. Иако неготовинските трансакции се наведени во даночниот законик нивната примена е отежната;
- Од аспект на праведноста даночниот систем им овозможува на лицата кои направиле големи медицински трошоци или човечки загуби да ги одземат овие износи од вкупниот приход како истите не би биле оданочени. Со концептот на Хејг и Симонс ова не би било можно;



- Третата разлика е во тоа што даночниот систем овозможува да се стимулираат одредени активности, а износите направени за овие цели или се одземаат од даночната основа или се пресметуваат како даночен кредит и не влегуваат во даночната основа. Такви, на пример, се доброволните придонеси кои ги плаќаат поединците, премиите за здравствено и животно осигурување кои ги плаќаат работодавците со цел да ги обезбедат овие услови за своите вработени<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

---

## 6. ЗЕМЈИ СО РЕФОРМА НА ДАНОКОТ НА ДОХОД ПРЕКУ ВОВЕДУВАЊЕ НА ПРОПОРЦИОНАЛНА СТАПКА

---

### 6.1.Примерот Русија

#### Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход е поставена на 13% и е воведено пропорционално оданочување.

#### Начин на пресметка

За разлика од САД, во Русија е застапен пропорционалниот данок на доход. Стапката на персоналниот данок на доход за резидентите е поставена на 13% која важи за сите приходи, со некои исклучоци. Да се биде резидент на Русија за плаќање по стапка од 13% треба да се биде физички присутен во земјата најмалку 183 дена во период од 12 последователни месеци. Доколку физичкото лице ја напушти Русија пред истекот на шесте месеци поради лекување или за образовни цели, тогаш и тие денови му се пресметуваат како денови поминати како престој во Русија. Во пресметката на деновите за престој во Русија, денот на пристигање и денот на заминување од Русија, исто така, се вбројуваат во вкупните денови како денови поминати во Русија.

- со 9% се оданочува приходот од дивиденди од руски и странски компании како и од специфични инвестиции во Русија;
- со 35% се оданочени следниве видови на приходи:
  1. Наградите добиени на настани кои се рекламираат (ако вкупната вредност ја надминува висината од над 4.000,00 руски рубљи);
  2. Каматите на депозитите во руските банки (доколку ја надминуваат каматата и стапката утврдена со закон) и
  3. Приходи од заеми од организации и претприемачи.

За нерезидентите стапката на персоналниот данок на доход е 30% за приход остварен во Русија, но со некои исклучоци кои вклучуваат:

- со стапка од 15% се оданочуваат приходите од дивиденди;

- со стапка од 13% се оданочуваат плаќањата кон странците вработени во Русија кои се во групата на „висококвалификувани специјалисти“.

### Оданочив приход

Во Русија приходите кои подлежат на оданочување се сите приходи во пари и добра. Приходот добиен во странска валута мора најпрво да биде сменет во рубљи по стапка која важи на последниот ден од исплатата и по стапката кој важи на денот на исплатата за другите исплати. Исплатите направени во добра се проценуваат со нивната пазарна цена.

Оданочивите приходи ги вклучуваат сите наведени, но не се ограничени само на овие туку и на:

- плата и бонуси;
- исплати (за трошоци за живеење, селење, за образование и сл.);
- надоместоците (или директните плаќања на трошок на работодавецот); за трошоци на вработените, за данок на доход, за социјално осигурување;
- исплатите за платен одмор и рекреација, авионски билети за дома;
- трошоци на работодавец за домување;
- приходи од стекнување на акции (без трошок или нивниот трошок да е под пазарната цена).

Приходите кои се исклучени од данок се:

- бизнис патувања (надоместоците на работодавците во Русија за бизнис патувања до одреден износ под услов овие трошоци да се соодветно документирани и во согласност со руските закони;
- трошоци за медицинско лекување (за вработените, занивните сопрузи, родители и деца во лиценцирани медицински центри) платено од работодавците од оданочената добивка;

- државни пензии (доделени во согласност со процедурата од руските закони);
- одредени надоместоци кои ги исплаќа државата (за невработени, подорилно до определен износ), во согласност со руските закони;
- надоместоци за повреди исплатени во согласност со руските закони;
- приватно здравствено осигурување (исплатите направени од приватното осигурување во корист на индивидуите);
- исплати на работодавците кон приватните не државни фондови;
- трошоци на работодавецот за образование на вработените.

Капиталните добивки се предмет на персоналниот данок на доход. Оданочувањето на добивките од продажбата зависат од резидентниот статус на лицето во годината на продажба, видот на сопственоста и времето на поседување пред продажбата. Така, на пример, располагањето со хартиите од вредност на резидент кои ги имал 3 или повеќе од три години не подлежат на оданочување.

Приносите од продажба на сопственост лоцирана во Русија од нерезидент на Русија се оданчува по стапка од 30%.

Приносите од продажбата на хартии од вредност можат да бидат намалени со трошоците направени за стекнувањето на истите, трошоците направени за времето на имање на истите, како и за периодот на продажбата.

Сите добиени дивиденди се предмет на оданочување по стапка од 9%. Дивидендите кои ги добиваат нерезидентите од руските правни лица се оданочуваат по стапка од 15%. Сепак, постои едно специјално правило дека доколку не се открие номиналниот сопственик на акциите данокот ќе треба да се плати по стапка од 30%.

Приходите од камата, исто така, се оданочуваат по стапка од 13%. За нерезидентите приходите од камата ќе бидат оданочени по стапка од 30%. Каматата од депозитите во руските банки се изземени од оданочување до одреден износ.

Приходот од имот за резидентите се оданочува по стапка од 13%. За нерезидентите кои имаат имот во Русија и остваруваат приход од истиот, ќе бидат оданочени по стапка од 30%. Трошоците за одржување на имотот кој се издава или каматите за хипотеката не се одземаат од приходот за намалување на даночната основа.

### Ослободувања

За приходите во Русија можни се некои ослободувања и тоа:

- до 1.400,00 рубљи месечно за првото и второто дете (3.000,00 ако детето е инвалид);
- до 3.000,00 месечно за секое трето и секое наредно дете.

Тие можат да се користат се додека збирните приходи на родителите не го надминат износот од 280.000,00 рубљи. Ослободувањата се дуплираат ако другиот родител се откаже од ослободувањето кое му припаѓа или ако има еден родител.

Социјалните ослободувања се вид на ослободувања кои настануваат со трошоци на даночниот обврзник такви се:

- донациите во руските добротворни и други организации до 25% од приходот оданочен со 13% годишно;
- трошоци за образование направени за школување на децата до 50.000,00 рубљи по дете годишно;
- трошоци за лекување, здравствено осигурување и пензиски издатоци до 120.000,00 рубљи годишно;
- трошоците за екстрено скапи лекувања се ослободени во целост.

Ослободувања за недвижности се можни да се искористат само еднаш во животот:

- до 2.000.000,00 рубљи за трошоци поврзани со купување или изградба на куќа, апартаменти, соби или парцели наменети за градба;

- до 3.000.000,00 рубљи за камати на заеми наменети за градба или купување на наведените намени<sup>8</sup>.

## **6.2.Примерот на Словачка, Чешка и Балтичките држави**

*Словачка:*

Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход изнесува 19% и е воведено прогресивно оданочување.

Начин на пресметка

Слично како и во Русија, во Словачка стапката на персоналниот данок на доход, почнувајќи од 2013 година е 19%, додека за приход кој на годишно ниво надминува 35.022,31 евра стапката е 25%. За резидент на Словачка ќе се смета лице кое има одобрено постојан престој во земјата или најмалку 183 дена во календарската година.

Како видови на приход во добра кои подлежат на оданочување се следниве:

- трошоците за гориво на автомобилот на фирмата за приватни цели;
- трошоци за домување;
- придонеси за пензиското осигурување, освен задолжителното;
- персоналниот данок на доход платен од работодавецот;
- трошоци за релокација.

Приходи кои не подлежат на оданочување се:

---

<sup>8</sup> [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

- задолжителните плаќања кон социјалните придонеси и уделите од одбивката исплатени кон вработените;
- надоместоците за лекување, како и исплатите од здравственото осигурување и во случај на незгода и
- надоместоците за оброк и за патување.

Дивидендите заработени после 1 јануари 2004 година не се оданочуваат. Приходот од камата во словачките банки е оданочив со 19%. Приходот од изнајмување на имот кој се наоѓа во Словачка се оданочува со прогресивна стапка. На првите 500 евра од киријата не се плаќа данок, а вистински направениот трошок за одржување се одзема од сумата и не е оданочив.

Даночните обврзници имаат право на лично ослободување, но тоа може да се искористи само за да се намали приходот од вработувањето или од самовработувањето и тоа:

- лично ослободување до 3.803,33 евра (со тоа што оваа сума се намалува со порастот на приходите, па так ако приходот е повеќе од 35.022.31 евра не може да се користи);
- ослободување за сопругникот до 3.803,33 евра (со тоа што оваа сума се намалува со порастот на приходите, па така, ако приходот е повеќе од 50.235.62 евра не може да се користи).

*Чешка:*

Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход е 15% и е воведено прогресивно оданочување.

Начин на пресметка

Во Чешка, стапката на персоналниот данок на доход е 15%. Од 1 јануари 2013 г. како дополнување на стапката од 15%, дополнителна стапка од 7% е воведена на бруто годишните примања (збир од бруто примањата од работен однос и приходот од самовработување) кои надминуваат 1.245.216 чешки круни. Во случаите кога вработените се на платен список возможно е плаќањето да се направи аконтативно, доколку  $1/12$  од приходот ја надминува сумата од 1.245.216 чешки круни. Другите приходи се оданочуваат со стапка од 15%. Нерезидентите персоналниот данок на доход го плаќаат исто како и резидентите по стапка од 15%.

#### Резидентност и оданочив приход

За резиденти на Чешка ќе се сметаат лицата кои:

- имаат постојано престојувалиште во Чешка;
- ако вообичаено престојуваат во државата Чешка (за такви лица се сметаат оние кои во државата престојуваат најмалку 183 дена во календарската година без разлика дали е тоа без прекин или со прекин).

Деновите поминати во Чешка без работен ангажман се сметаат и се бројат во бараните 183 дена за резидентност.

Треба да се напомене дека во Чешка сите видови на надоместоци и придобивки добиени од работодавецот се оданочиви. Такви се:

- основната плата;
- надоместоците за школување;
- надоместоците за странство;
- надоместоци за домување;
- домување обезбедено од работодавецот (целосно оданочиво за чешките даночни обврзници, додека за нерезидентите сумата до 3.500 круни месечно не е оданочива);
- надоместоците од странски и домашни даноци;



- отсуства;
- авбомобилот на фирмите за службени и приватни цели;
- надоместоци за кое било дете;
- надоместоците за бизнис патувања кои надминуваат одредени износи.

Чешкото законодавство сепак дозволува одредени добра кои работодавците им ги обезбедуваат на своите вработени, а за истите не плаќаат данок, како што се спортски и културни манифестации или образовни установи. Нерезидентите кои работат во својата главна компанија која е регистрирана надвор од Чешка, а кои одат на вакви настани или активности целосно се ослободени од данок доколку истите не надминуваат повеќе од 183 дена во кој било период од 12 месеци и нивната работа не се спроведува во постојаната деловна единица.

Дивидендите и каматите на резидентите генерално се оданочуваат во Чешка по стапка од 15% која ја задржува исплатувачот. Каматите и дивидендите кои потекнуваат од странство треба да се пријават каде се вклучуваат во вкупниот приход на обврзникот и се оданочуваат по стапката од 15%. Двојното оданочување се избегнува во зависност од тоа дали е склучен договор за избегнување на двојното оданочување.

Бруот приходот од имот или со точно наведување на направените трошоци или со 30% паушално намалување, а најмногу до 600.000,00 чешки круни.

Чешката легислатива обезбедува ослободување за персоналниот данок на доход за резидентите. За нерезидентите се достапни истите намалувања на даночната основа доколку над 90% од приходот е од чешки извори и е резидент на Европската унија, Норвешка или Исланд. Така достапни се следниве видови ослободувања:

- каматата на хипотеката на недвижност во Чешка или надвор од неа, но во согласност со законот;
- надоместоци кон пензиските фондови во Чешка;

- надоместоци за лично животно осигурување (со исполнување на одредени услови);
- донации во пари или во натура кон претходно дефинирани чешки организации, како и кон слични организации и индивидуи регистрирани во други европски држави членки на Европската унија.

### *Естонија:*

#### Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход е 21%.

#### Начин на пресметка

Приходот од работен однос во Естонија за резиденти и нерезиденти се оданочува по стапка од 21%. Со данокот на доход се оданочува и придонесот за невработеност со стапката до 2% и задолжителното пензиско осигурување кое изнесува 2-3% (доколку обврзникот е член на вториот пензиски столб).

#### Резидентност и оданочив приход

Приходот на нерезидентите вообичаено се оданочува со стапка од 21% или со стапка од 10%. Во одредени случаи стапките можат да бидат намалени, но само со даночни договори. Приходот на нерезидентите, освен приходот за кој данокот се плаќа по одбивка, се пресметува на ист начин како и кај резидентите.

Резидентот плаќа данок по стапка од 21% на целиот приход без разлика дали тој потекнува од или надвор од Естонија добиен во пари или во натура. Во пракса се оданочуваат приходите наведени во законот:

- приход од работен однос;
- приход од самовработување;
- приход од имот или инвестирање (кирија, камата, движен или недвижен имот);

- други извори (одредени пензии, стипендии, награди, награди од наградни игри, исплати од пензиски фондови).

Во одредени случаи се применува и стапката од 10%.

Работодавецот е должен да го задржи данок од приходот исплатен на своите работници и да го уплати во нивно име.

Нерезидентите плаќаат данок на целиот приход во пари или во натура кој потекнува од Естонија. Генерално тоа се однесува на:

- приход од работен однос;
- одредени стипендии, пензии и исплати од пензиски фондови;
- плаќања за кирија.

Со стапка од 10% се оданочуваат:

- приходот од уметнички или спортски активности;
- надоместокот за професионални услуги кои се нудат во Естонија;
- приход од авторски права вклучувајќи плаќања за комерцијална, научна или индустриска опрема.

Нерезидентите кои веќе се востановиле во Естонија се предмет на оданочување на ист начин како и трговците поединци.

Приходи кои не се оданочуваат за нерезидентите се:

- прифатено наследство;
- вратена сопственост под претходно решавање на прашање;
- надоместок за експропријација и компензација за експропријацијата;
- надоместок за трансфер на повиджни ствари за лична употреба;
- меѓународни и државни културни, научни и спортски награди доделени од естонската влада;

- стипендии и грантови исплатени во согласност со законот или од државниот буџет и надоместоци исплатени во согласност со законот;
- стипендии и грантови наменети за школување или истражување на уметнички или спортски активности, ако условите за добивање ги предводи естонската влада;
- надоместоци за авторски права платени помеѓу компании (кои имаат меѓусебна сопственост од најмалку 25% во последните две години) кои потекнуваат од Естонија, а фирмата која ги користи е регистрирана во Европската унија или во Швајцарија;
- добивки од преноси на сопственост ако недвижноста била употребувана од нерезидент како место за живеење.

Исто така, и следниве видови на приход за нерезидентите на Чешка се исклучени од оданочување:

- дивиденди;
- камати;
- дневници и надоместоци за сместување за бизнис патувања, вклучувајќи надоместоци за користење на приватни возила до износ утврден со закон;
- одредени пензии, стиендии, награди и надоместоци;
- наследства.

Нерезидентите можат да си го одбијат надоместокот за невработеност платен од приходите од работниот однос.

Нерезидентите не можат да ги користат ослободувањата и одбитоците како резидентите.

Резиденти на Естонија можат да бидат сите лица кои имаат престојувалиште во Естонија или престојувалиште од најмалку 183 дена во период од 12 последователни календарски месеци.

Во принцип, се оданочуваат сите добивки од продажба или размена на кои било објекти кои можат да се проценат, вклучувајќи реална сопственост или сопственост на подвижен имот, хартии од вредност, регистрирани акции, придонеси во партнерства или асоцијации, вложувања во инвестициони фондови, права на поседување, права на првенствено купување, лични права на употреба, права од комерцијални договори за закуп, откупни обврски, хипотеки, комерцијални ветувања, регистрирани хартии од вредност на подвижен имот или други стварни права кои се оданочуваат по стапка од 21%.

Следниве добивки се исклучени од оданочување:

- добивка од продажба на својата кука за нерезидентите под услов периодот од купувањето до продажбата да не е пократок од две години;
- добивка од продажба на летна градина или градина под услов периодот од купувањето до продажбата да не е пократок од две години и површината да не е поголема од 0.25 хектари;
- добивки од приватизација или експропријација на недвижност;
- добивки од продажба на подвижен имот кој бил во сопственост на даночниот обврзник;
- добивки од размена на акции во случаите на припојуање, разделување или други форми на реорганизација.

Дивидендите исплатени од резидентни компании во Естонија го распределуваат данокот и овој данок даночните обврзници – физички лица не го пријавуваат во оданочив приход. Дивидендата се оданочува по стапка од 21% на бруто приходот.

Каматите се оданочуваат како инвестиционен приход по стапка од 21%. Исто така, и приходот од имот се оданочува по истата стапка.

Главни одбивања кои што се одземаат од вкупната сума се:

- основно одземање во износ од 1.728,00 евра (за 2013 година);
- намалување на сумата за издршка на дете во износ 1.728,00 евра;

- зголемено основно ослободување во случај на пензија, не повеќе од 2.304,00 евра;
- зголемено основно ослободување во случај на компензација за несреќа при работа или професионално заболување, но не повеќе од 768,00 евра;
- каматите за заемите за домување наменети за него или неа (лични цели);
- трошоци за обука;
- подароци, донации до 5% се можни;
- доброволно плаќање во пензиските фондови, но не повеќе од 15% или не повеќе од 6000 евра;
- придонеси за задолжително пензиско осигурување и осигурување во случај на невработеност;
- задолжително социјално осигурување во странска земја.

### *Латвија:*

#### Даночна стапка

Стапката на персоналниот данок на доход во Латвија е 24%.

#### Начин на пресметка

Стапката на персоналниот данок на доход во Латвија е 24%. Но, постојат и посебни стапки за одредени видови на приходи и тоа:

- 10% на капитални приходи како дивиденди, камати, приход од приватни пензиски фондови и полиси од животно осигурување со акумулација на средствата;
- 15% на капитални добивки (акции, недвижност, авторски права).

За нерезидентите важат истите стапки како за резидентите.

За да се биде резидент на Латвија потребно е:

- постојаното место на живеење да биде во Латвија;
- престојувалиште од најмалку 183 дена во кој било период од 12 месеци;
- латвиски државјанин кој е вработен од латвиската влада во странство.

Видови на оданочив приход се следниве видови на приходи:

- приходи од работен однос вклучувајќи бонуси, дополнителни бенефиции, надоместоци во добра;
- приход од самовработување;
- бизнис приход;
- капитален приход;
- капитална добивка;
- приход од сопственост.

Од видовите на приходи кои не се оданочува се:

- дополнителните придонеси во пензиските фондови кои се плаќаат од работодавецот, но до висина од 10% од бруто приходот од годината во која се уплаќаат;
- премиите за осигурување кои се уплаќаат до висина од 427,00 евра годишно под услов:
  - животното осигурување да не е помало од 5 години;
  - животното, здравственото и осигурувањето во случај на несреќа да не е пократко од една година.

Сите дополнителни плаќања не се сметаат како оправдани трошоци и не можат да се одземаат од вкупниот приход.

Ако трошоците настанале во текот на бизнис патувањето и можат да се докажат со билети или сметки тогаш истите не се оданочуваат.

Трошоците за селидба поврзани со работата, дневниците, не се оданочуваат. Исто така, и трошоците за употреба на приватен автомобил за работата до износ од 57,00 евра не се оданочуваат. Не се оданочува и добивката од продажбата на недвижност под услов истата сопственикот да ја имал во посед претходните 60 месеци и му била место на живеење во последните 12 месеци.

*Литванија* има воведено пропорционална стапка од 15% на персоналниот данок на доход, со исклучок на данокот од дивидендите кој изнесува 20%. Даночните обврзници плаќаат данок на приходот:

- камати;
- бонуси;
- приходи од имот;
- авторски права;
- спортски активности;
- уметнички изведби<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)



---

## 7. ОДАНОЧУВАЊЕ НА ДОХОДОТ НА ФИЗИЧКИТЕ ЛИЦА ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

---

### ***7.1. Осврт на реформите на даночниот систем и промените кај персоналниот данок на доход***

Со распадот на поранешната федерација Југославија, Македонија како нова држава, во моментот немаше донесено свои закони и во пракса останаа претходно веќе донесените закони кои важеа во поранешната федерација. Меѓутоа, даноците според кои се остваруваа јавните приходи во Република Македонија не беа засновани на некој целосен и конзистентен модел на современ даночен систем. Тогашниот систем функционираше аналогно на поставеноста на тогашното уставно уредување на државата Југославија и функционираше на собирање на даноци на сојузно, републичко и локално ниво. Така се случуваше републиката да ги остварува приходите во целост од данокот на промет и од царините, пропишани од страна на Федерацијата, од претпријатијата и од населението чие пропишување припаѓаше на надлежноста на републиката, а потоа, со промените на уставната поставеност на локалните заедници (самоуправи) самата република ги презеде приходите од оние даноци што им беа дадени на регулирање на општинските органи.

На овој начин структурата на даноците и другите јавни приходи кои го сочинуваа даночниот систем на републиката имаше карактер на механички поврзани видови приходи што им припаѓаа на четири поранешни автономни носители на финансиска сувереност: федерацијата, републиката, локалните власти и самоуправните интересни заедници.

Тогашниот состав на даноците што се наплатуваа во републиката беше даночен систем кој беше тешко споредлив со земјите во Европа и пошироко. Комплексноста на даночниот систем најмногу се изразуваеше кај главните, водечките видови на даноци.

Персоналниот данок на доход кој што е застапен кај сите развиени европски земји, кај нас беше спроведуван со цедуларен систем на оданочување на приходите од одделни извори (данок на личен доход, данок на

приходи од земјоделска дејност, данок на приходи од стопанска и професионална дејност, данок на приходи од авторски права итн.).

Како последица на влијанието од поранешната федерација, нашиот систем беше поделен на два подсистема и тоа:

- оданочување на општествениот сектор и
- оданочување на населението.

Вториот систем ги опфаќаше граѓаните и нивните приходи, личните доходи на оданочување на имотот. Тој беше во примена до крајот на 1993 година и се потпираше на цедуларно оданочување на приходите и врз парцијално оданочување на имотот. Самиот систем на цедуларно оданочување овозможуваше одвоено оданочување на одделните видови на приходи со посебни даночни стапки, а со тоа и креирање на различна даночна политика по видови на дејности. Со овој начин на оданочување не се гледаше реалната субјективна состојба на даночниот обврзник, ниту неговата вистинска даночна сила.

Во самата структура на данокот постоеја три посебни категории:

1. Даноци на личен доход:

- Данок на личен доход на работниците,
- Данок на приходи од земјоделска дејност,
- Данок на приход од стопанска дејност,
- Данок на приход од професионална дејност,
- Данок на надомест од авторски права, патенти и технички унапредувања;

2. Даноци на приходи:

- Данок на приходи од имот и имотни права,
- Данок на добивки од игри на среќа,
- Данок на вкупен приход;

### 3. Данок на имот:

- Данок на имот,
- Данок на наследство и подароци,
- Данок на промет на недвижности<sup>10</sup>.

Данокот на личен доход на работниците ги опфаќаше сите лица од работен однос, работниците вработени кај домашно и странско физичко лице или кај правно лице, наши државјани кои остваруваа личен доход со работа во наши претставништва и деловни единици на домашни организации во странство, како и странски државјани кои остваруваа личен доход со работа во републиката. Основица преставуваше личниот доход од работниот однос. Одредени видови примања не се сметаа за личен доход и не се оданочуваа.

Даночната стапка беше пропорционална и изнесуваше 14.54% на бруто личниот доход. Покрај оваа, во примена беа и посебни стапки, во зависност од местото на работење, и се движеа од 9,586% до 15.594%, во зависност од тоа дали се работеше за работници од областа на образованието, науката, културата или за работници во општествено-политичките заедници и организации.

Кај данокот на личен доход на работниците беа предвидени значајни олеснувања и ослободувања поради остварување на стабилизациони, развојни и социјални ефекти.

Од личните доходи на работниците се плаќаа и придонеси за фондовите за социјално осигурување.

Даноците и придонесите се плаќаат по одбивка, односно работодавецот беше должен да ги пресмета и да ги уплати при секоја поединечна исплата.

Обврзник на данокот на приход од земјоделска дејност беше сопственикот или корисникот на земјиштето. Доколку имаше повеќе корисници

---

<sup>10</sup> Атанасовски Ж., Богоев К., Даночниот систем на Македонија (1994), Народна и универзитетска библиотека „Св.Климент Охридски“, Скопје.

или сопственици на земјиштето, тогаш еден член од семејството беше обврзник.

Основа за оданочување беше катастарскиот или реално остварениот приход. Катастарскиот приход се добива како просечен приход кој би можел да се оствари од обработување на земјиштето добиен врз основа на посебна методологија, додека реален приход е оној приход во кој точно и реално се наведени приходите и трошоците направени за обработување на земјиштето.

Данокот на вкупен приход кој беше укинат 1991 година претставуваше данок кој ги опфаќаше сите приходи на даночните обврзници. Даночни обврзници на овој данок беа лицата кои во текот на годината оствариле приход над определен износ. Основата ја сочинуваше вкупниот приход од сите извори во текот на една година, а намален за трикратниот просечен личен доход на граѓаните на републиката. За овој данок беа предвидени олеснувања за секој издржуван член во семејството до определен износ. Даночната стапка за овој вид данок беше прогресивна од 1% до 50%. Кај овој вид данок, поради зголемената евазија, даночните ослободувања се однесуваа на мал број даночни обврзници и имаше слаби фискални ефекти, поради што беше укинат.

Овој данок главно се плаќаше врз основа на катастарскиот приход, а со цел поефикасно да се користи земјиштето и начинот на пресметка на даноците да се поедностави. Но, овде се поставуваше прашањето за вистинската даночна способност на данокот. Данок според вистински доход плаќаа обврзниците кои остваруваа значителен приход над катастарскиот приход (тоа се обично одгледувачите на живина, производство на садници, одгледување на стока на индустриски начин и сл.).

Стапките на овој данок беа пропорционални, а се разликуваа во зависност од тоа за кои катастарски општини се работеше или дали ќе се плаќаше по катастарски или вистински доход. Стапката на даночните обврзници на кои земјоделството им беше основна дејност изнесуваше 2,5%, додека за оние на кои земјоделството им беше дополнителна дејност, стапката беше 40%. Со тогашната политика се стимулираше окрупнување на поседите и стимулирање на одредени видови производство, а за да се постигне тоа беа воведувани бројни олеснувања и ослободувања од типот на олеснувања за

старечките домови, за домаќинства кој доход не надминува одреден износ, беа вклучени штетите од елементарните непогоди и сл.

Приходите од стопанска дејност се оданочуваа со посебен данок. Овде беа опфатени приходите остварени во занаетчиството и други дејности кои се остваруваат со личен труд и средства на граѓаните од постојано или повремено вршење.

Вообичаено, оданочувањето се вршеше според вистинскиот доход, а сосема ретко беше паушално. Даночната основата се добиваше кога од вкупните приходи се одземаа трошоците направени за работењето (кои во себе вклучуваа трошоци за греење и ладење, амортизација, потрошен материјал, исплатената плата, платените премии за осигурување итн.), но притоа истиот беше задолжен да води книги за своето работење. Стапките беа пропорционални, а се разликуваа во зависност од дејноста, местото и локацијата каде што се извршуваше дејноста. Во зависност од тоа дали основницата на обврзникот на годишно ниво беше до просечниот годишен доход, се применуваше стапка од 20%, доколку се надминеше тој просек стапката изнесуваше 30%. Паушалното оданочување се вршеше врз основа на претходно одредена скала за износи различни за различни видови обврзници. Државата, исто така, го стимулираше и овој вид вработување со ослободување во првите три години, односно со намалување на процентот на стапката на данокот или за секој нововработен и сл.

Овој данок на доход беше единствен со кој се одночуваше приходот во стопанството надвор од земјоделството. Откако се напушти стариот систем на општествена сопственост и преминот кон пазарна економија се донесоа и нови закони, се направи разлика помеѓу приватните претпријатија и занаетчиските дуќани. Така се воведе данок на добивка кој го плаќаа правните лица, а приватните дуќани плаќаа персонален данок на доход.

Данок на приход од професионална дејност плаќаа лица кои вршеа постојано или повремено уметничка, културна, адвокатска или друга професионална дејност. Овој вид данок беше многу сличен со данокот на приходи од самостојна дејност затоа што се плаќаше според вистински остварениот приход и со исти стапки.

Се плаќаше и данок на надомест од авторски права, патенти и технички унапредувања. Тоа беа домашни и странски правни или физички лица кои го остваруваат надоместокот во Република Македонија. Специфика на овој вид данок е тоа што се оданочуваше вистинскиот доход на годишно ниво или приходот од одредно добро. Кога се утврдуваше основата за поединечно остварениот приход, тогаш се земаа претходно пропишаните ставки за висината на трошоците. Стапките беа различни, во зависност од тоа дали приходот е остварен во земјата или странство и дали е остварен од правно или физичко лице. Со најниска стапка се оданочуваа приходите од патнети, пронајдоци, модели, пишани дела, научни и стручни дела; со стапка од 15% се оданочуваа приходите од изведувачето на сите уметнички дела, а со стапка од 25% приходите од пишани дела наменети за рекламни цели, од естрадни престави и сл.

Со данок на приход од имот и имотни права се оданочуваше приходот од издавање во закуп или подзакуп на зграда, стан, дел од стан, опрема, превозно средство или приход од друг вид на имот или имотно право. Постојеа три можности на кои можеше да се плаќа овој данок и тоа: плаќање врз основа на вистински приход, паушално или плаќање во процент од секој поединечно остварен приход. Кај првиот вид се признаваа одредени трошоци до висина од 30%. Стапките се движеа од 30% до 50%, во зависност од видот на приходот или дали ги остваруваше домашно или странско, правно или физичко лице. Кога се оданочуваше според процент, стапката на овој вид на данок беше 40%.

Данокот на добивка од игри на среќа се оданочуваше со пропорционална стапка од 15%. Основата преставуваше секоја поединечна остварена добивка во пари или пазарната вредност кога добивката се добиваше во вид на стока.

Даночниов систем, токму поради неговата некритична застапеност во даночните стимулации и олеснувања, диференциран даночен третман на одделни сектори и гранки во стопанството и поради самата нефункционалност, неутралност и транспарентност. Неможноста да се прилагоди на новите промени кои ја даваа пазарната економија беше во примена до крајот на 1993 година.

На предлог на Министерството за финансии на Република Македонија уште во 1992 година беше изработена студија „Концепција за нов даночен систем на Република Македонија“. Оваа студија ги имаше предвид новите модерни даночни системи во современите земји и во поранешните социјалистички земји, но и спецификите на самата држава, Република Македонија. Новиот систем требаше да ги има и најновите теориски и емпириски сознанија за насоките на развојот на современите даночни системи кои вклучуваат:

- од даночниот систем да се острнат сите видови дисторзии во ценовниот механизам и во однос на алокацијата на ресурсите;
- проширување на даночната обврска и на даночната основица кај сите видови даноци, примена на пониски даночни стапки и ограничување на фискалните стимулации;
- почитување на принципите на хоризонтална и вертикална еднаквост и постигнување редистрибутивните ефекти;
- ефикасно остварување на фискаланта функција со подносливо ниво на фискално оптоварување;
- сузбивање на инфлацијата и развој на самата економија.

Целукупниот даночен систем претрпе промени во речиси целата даночна област и тоа:

- Претходните даноци на приходи (данокот на вкупен приход, данок на приход од земјодлеска дејност, данок на приход од самостојно вршење на дејност, данок на приход од вршење на професионална дејност, данок на приходи од авторски права, данок на приход од имот и имотни права, данок на добивка од игри на среќа) се заменија и за прв пат се востанови персонален данок на доход и данок на добивка. Новововедениот данок на добивка се применуваше како во развиените земји и беше наменет само за добивката која ја остваруваа правните лица;
- Во однос на индиректните даноци, данокот на промет на производи и услуги ќе се задржи сè до завршувањето на подготовките за

воведувањето на данокот на додадена вредност. За оданочувањето на прометот на алкохолни пијалаци, нафтени деривати, тутунските преработки и некои други видови производи се отстрани и данокот на промет и за нив се воведоа акцизите.

Основна цел беше да се поедностави даночниот систем, но притоа и да не се воведуваат нови даноци со кои би се намалила даночната способност на обврзниците. Табеларно новиот даночен систем би изгледал вака:

## Стар даночен систем

## Нов даночен систем

Данок на личен доход на работниците	Персонален данок на доход
Данок на приходи од земјоделска дејност	
Данок на приход од самостојно вршење на стопанска дејност	
Данок на приход од вршење на професионална дејност	
Данок на приходи од авторски права	
Данок на приход од имот и имотни права	
Данок на добивка од игри на среќа	

## Даноци на потрошувачка - стар систем

## Даноци на потрошувачка - нов систем

Данок на промет на производи и услуги	Данок на промет на производи и услуги
	Акцизи

Царини	Царини
--------	--------



## Данок на имот

Данок на имот	Данок на имот
Данок на наследство и подарок	Данок на наследство и подарок
Данок на промет на недвижност и права	Данок на промет на недвижност и права

Други јавни давачки

Други јавни давачки

Такси, комунални давачки и надоместоци, самопридонес, јавни заеми	Такси, комунални давачки и надоместоци, самопридонес, јавни заеми
---	---

Придонеси за социјално осигурување

Придонеси за социјално осигурување

Придонеси од лични примања и други приходи од осигурениците	Придонеси од лични примања и други приходи од осигурениците
---	---

Во новиот даночен систем намалени се вкупниот број на даноци од 16 на 8 даноци, а имајќи ги предвид насоките во студијата, донесени беа закони со кои имаше и одредени разлики и отстапувања во однос на истата. Разликите беа во поглед на дефинирањето и опфатот на обврзниците за одделните видови на даноци и на новиот данок на добивка. Иако имаше бројни забелешки и насоки како да се уредат одредени даноци од ММФ и Светската банка истите не беа прифатени, што подоцна ќе се покаже и дека истите биле во право. Но сепак, треба да се истакне дека дури и ваков, овој систем претставува значајно модернизирање на даночниот систем<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Атанасовски Ж., Богоев К., Даночниот систем на Р.Македонија (1994), Народна и универзитетска библиотека „Св.Климент Охридски“, Скопје, 192.

## Даноци на доход

Со новиот персоналниот данок на доход се направи премин кон оданочување на сите приходи на даночниот обврзник со прогресивна даночна стапка. Ова имаше значење за:

- реално утврдување на даночната обврска соодветна на даночната сила на обврзниците, а во рамнотежа со вертикалната еднаквост;
- еднаков фискален третман на сите видови приходи во рамнотежа со хоризонталната еднаквост во оданочувањето;
- сеопфатност на данокот на сите лица кои остваруваат приход со истовремено намалување на олеснувањата;
- се овозможува компаративност со истите даноци во другите држави.<sup>12</sup>

Предмет на оданочување беше збирот на нето приходите кои ги имаше остварено обврзникот од сите извори во текот на една календарска година без приходите кои не подлежат на оданочување. Нето приходот се добива кога од бруто приходот ќе се одземат трошоците за остварување на истиот. Се оданочуваат сите приходи, без разлика дали се остварени во земјава или странство во пари или во натура.

Постоеја три вида на даночни обврзници за персоналниот данок на доход и тоа:

- Физички лица резиденти на Р.Македонија за приходот кој го имаат остварено во земјава и странство;
- Физички лица нерезиденти, односно странски физички лица за приходите кои ги имаат остварено во Р.Македонија;
- Физички лица кои непријавени вршат дејност и остваруваат приходи.

---

<sup>12</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004), Економски факултет, Скопје, 544.

Даночната основица се добива кога ќе се направи збир од сите видови на нето приход што ги остварил даночниот обврзник во текот на една година, а од него ќе се одземат:

- личното ослободување во висина од 25% од просечната годишна нето плата и
- придонесите за социјално осигурување.

Личното ослободување е од типот на стандардни одбивки внесени од социјалната политика на креаторот на даноците. Основна цел на овие одбивки е да се има предвид самата даночна способност и реалната економска сила на еден обврзник, односно неговите субјективни моменти. Во одредени даночни системи се признаваат и одредени трошоци за лекување и трошоци за издржување, по основ на старост и сл. Затоа може да се каже дека со овие одредби персонализацијата не е многу застапена, а со тоа ниту, пак, принципот на правичност не е остварен во посакуваната мерка.

Придонесите за социјално осигурување се нестандартни одбивки кои ги имал даночниот обврзник, а кои произлегуваат од расходите кои ги направил. Во современите даночни системи, до одреден износ се признаваат и трошоци направени за купување и градење на стан, школарината, членарини, набавка на ортопедски помагала и сл. Доколку овие одбивки изостанат, тогаш до крај нема да се земаат предвид субјективните карактеристики на даночните обврзници, особено на оние кои остваруваат само приходи од работен однос, со што социјалните карактеристики на данокот ќе изостанат.

Доходот кој ќе подлежи на оданочување го сочинуваат следниве видови приходи:

1. Лични примања од работен однос, пензии и инвалиднина;
2. Приходи од земјоделска дејност;
3. Примања од вршење на стопанска и професионална дејност;
4. Приходи од имот и имотни права;
5. Други видови на приход.

1. Под лични примања се подразбираат сите приходи кои лицето ги има остварено во земјава, странство или во дипломатско-конзуларните претставништва од работен однос, приходи од договор на дело, пензиите и инвалиднините. Тоа се платите, дополнителни примања, надоместоците на членовите на управните одбори и надзорните одбори, примањата на спортистите, примањата на функционерите, пратениците и одборниците, надоместоците за време на боледување, породилно отсуство, надоместоците на судиите, поротници, вештите лица и стечајните управници кои не се заведени како вработени лица.

Не се оданочуваат примањата на странските членови на амбасадите и конзуларните претставништва во Р. Македонија, на членовите на ООН во државата, но и примањата на нашите вработени во меѓународните организации.

Овде најголем проблем се исплатите на пензиите и инвалиднините на физичките лица кои, според наведената листа на приходи, влегуваат во бруто приходите за кои треба да се пресмета данок. Тоа значи дека физичките лица треба да платат персонален данок на доход за остварените пензии и инвалиднини, со што нето приходите кои би требало да ги добијат би се намалиле. Ова укажува на фактот дека нивното вклучување во оданочивиот приход е направено без претходно рално да се согледаат социјалните и финансиски услови во државата и основаноста за оданочувањето.

2. Приходите од земјоделска дејност се оданочуваа слично како во претходниот систем. Според:
  - катастарскиот приход (претходно утврден од единица површина);
  - вистински приход.

Обично според вистински приход се оданочуваат приходите кои се нешто повисоки од катастарските, а потекнуваат од гранки кои се високоакумулативни, како што е растителното производство, сточарското производство и сл.

3. Примања од вршење на стопанска и професионална дејност се примањата кои ги оствариле физичките лица од вршењето на одредена дејност, давање професионални или интелектуали услуги. Овде оданочувањето се врши според приходите кои се искажуваат во даночниот биланс на основа на кој мора да биде поголема од просечната плата исплатена во Републиката, согласно данокот на добивка. Но, во одредени случаи, кога се работи за специфични дејноси од мал обем, по барање на даночниот обврзник може да се донесе и решение за паушално утврдување на данокот на доход, доколку приходот на даночниот обврзник е под просечната нето плата.
4. Приходи од имот и имотни права остваруваа даночните обврзници кои имаа недвижност, опрема, превозни средства или друг имот и истиот го издаваат под закуп. Основата се добива кога годишниот приход се намали за 35% како нормирани трошоци.
5. Другите видови на приходи ги опфаќаат приходите од: а) авторски права и интелектуална сопственост; б) приходите од капитал; в) остварените капиталните добивки; г) добивки од игри на среќа и други видови приходи. а) Данок на приходите од авторски права и интелектуална сопственост плаќа физичко лице сопственик, наследник или носител на вакви права. Дозволено е одредени трошоци да бидат признаени при утврдувањето на даночната основа. Приходите од пишани дела (книжевни, научни, стручни и сл.) се оданочуваат со поповолна стапка од 23% за разлика од другите приходи од овој вид кои се оданочуваат со прогресивни стапки. б) Приходи од капитал се дивидендите, каматите по одобрените кредити, каматите од обврзниците и каматите од штедните влогови и депозити. Стапката на оданочувањето изнесува 23%. Дискусија отвора самиот начин на оданочување на дивидендите затоа што дивидендата веќе еднаш е оданочена со данокот на добивка на претпријатија, а кога ќе се исплати на физичките лица истата повторно се оданочува, но овој пат со персонален данок на доход. Друго прашање кое отвора дискусија е и начинот на даночување на каматите на штедните влогови. Овде се зема бруто износот, наместо од бруто износот на каматата да се одземе стапката на инфлација. Со ова се

создават контра ефекти и дестимулирачки се влијае кон штедењето. в) Капиталните добивки, исто така, се оданочуваат со стапка од 23%. Капитална добивка преставува позитивната разлика меѓу продажната цена на хартиите од вредност, учеството во капитал или недвижниот имот и набавната вредност во моментот на продажбата. г) Добивки од игри на среќа и други видови на приход се плаќа на секоја сума над износот од просечната плата по стапка од 23%.

Оданочување на овие приходи се остваруваше со примена на прогресивни даночни стапки. Во примена беа три степени со цел да се поедностави самата постапка и тоа:

- до 2 (МПП) 23%;
- над 2 (МПП) до 5 (МПП) со стапка од 23% приходот до 2 (МПП), а со стапка од 27% приход над 2 (МПП);
- над 5 (МПП), со стапка од 23% приход до 2 (МПП), со стапка од 27% приход над 2 (МПП) до 5 (МПП) и со 35% приход над 5 (МПП).

Од наведеното може да се види дека станува збор за расчленета прогресија и вкупниот износ на данокот се добива како збир на износите на пресметаниот данок по транши. Дадениот износ МПП е особено значен затоа што во себе го содржи степенот на инфлацијата. Сосема различно би било кога траншите би се разликувале со одреден износ даден како бројка.

Со примената на прогресивните стапки, иако не се до крај земени предвид индивидуалните карактеристики на даночната сила на обврзникот, ќе се зголемат редистрибутивните ефекти и ќе се прераспреди даночниот товар. Со овој начин на оданочување, во споредба со претходниот систем, помалку ќе плаќаат даночните обврзници кои имаат помали приходи, додека оние со 2 МПП или повеќе ќе плаќаат повеќе данок.

Највисоката стапка од траншите споредено со другите земји и не е толку висока, додека основната од 23% е нешто повиска во споредба со останатите земји и со претходно важечката и особено ќе ги погоди лицата кои се оданочуваат според катастарскиот приход и оние лица кои остваруваат

приходи од авторски права од пишани научни, книжевни и уметнички дела. Освен намалувањето на бруто приходите за 25% како лично ослободување други видови на одбитоци нема, па така, оваа стапка е нето повисока за нашиот стандард. Помалата стапка или дополнителни одбитоци би ги земала предвид токму овие социјални ефекти (а со тоа и ефектите од редистрибуцијата би биле поголеми) и пореално би ги оданочувала вистинските приходи (во случаите со катастарскиот приход).

Наведените стапки на персоналниот данок на доход од 23%, 27% и 35% во 2001 година беа променети со нови. Од почетокот на 2001 година тие изнесуваа 15%, 18% и 24% и тоа:

- доходот до 360.000,00 денари се оданочуваше по стапка од 15%;
- доходот над 360.000,00 денари до 720.000,00 денари со стапка од 18%,  
плус делот од доходот до 360.000,00 денари со стапка од 15%;
- доходот над 720.000,00 денари со стапка од 24%

плус доходот од 360.000,00 до 720.000,00 денари со стапка од 18%,  
плус делот од доходот до 360.000,00 денари по стапка од 15%<sup>13</sup>.

Најмалата даночна стапка од трите постојни е основено мала, дури и помеѓу најниските во светот. Колку за споредба, истата во Хрватска изнесуваше 35% во Чешка 32%, Полска 40% итн. Малата разлика и во првите две транши од 3 проценти како и да не постои и не го оправдува постоењето од административно-технички причини. Иако во даночната практика се почитува разликата помеѓу нив да биде најмалку 5 проценти, сепак, законодавецот се одлучи истата да биде 3 проценти. Со малата разлика и самите редистрибутивни ефекти на данокот беа минимални.

Со реформата од 2006 година воведен е системот на рамен данок. Претходните прогресивни стапки од 15%, 18% и 23% беа заменети со една единствена стапка од 12% во 2007 година, а од 01.01.2008 г. со 10%. Со овој процент државата стана една од земјите со најниски даноци во Европа. Со

<sup>13</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004), Економски факултет, Скопје, 548.

примената на даночната стапка настанаа промени и во видовите на доходи кои се предмет на оданочување, па така, оданочиви се: личните примања, приходи од самостојна дејност, приходи од имот и имотни права, приходи од авторски права и права од индустриска сопственост, приходи од капитал, приходи од капитални добивки, добивки од игри на среќа, други приходи.

## ЛИЧНИ ПРИМАЊА

Лични примања се сите приходи што ќе ги оствари обврзникот по основ на работен однос, вклучувајќи ги и приходите по договор за повремено или привремено вршење услуги на органите на државната управа, на домашните и странските правни лица, како и на домашните и странските физички лица кои вршат самостојна дејност, а кои што се исплатени во пари, бонови, парични потврди, акции, стоки или во некој друг облик кој има парична вредност.

Видови лични примања:

- Плати и надоместоци на плата од работен однос и исплата по основ на деловна успешност на работодавецот;
- Надоместоци на трошоци од работен однос исплатени над износите од член 6 на Законот за персоналниот данок на доход и сите други надоместоци на трошоци поврзани со работа утврдени со Законот за работни односи, Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, гранските колективни договори и прописите за органите на државната управа;
- Пензии;
- Примања на членови на органите на управување и на органите на надзор на трговските друштва;
- Примања на функционери, пратеници, советници и други носители на јавни функции;
- Примања на професионални спортисти (премии, трансфери и сл.);
- Надоместок за врвни спортисти;
- Надоместок за време на боледување;



- Надоместок за време на отсуство од работа;
- Надоместок за работа на судии поротници, вешти лица и стечајни управници кои немаат својство на вработени лица во соодветните институции или друштва;
- Надоместок на членовите на МАНУ;
- Плата остварена со работа во странство врз основа на работен однос заснован во земјата и
- Секој поединечно остварен приход врз основа на договор за повремено или привремено вршење на услуги на правни и физички лица<sup>14</sup>.

Лични примања се сметаат и други примања, кои наместо во пари се даваат во вид на бонови, парични потврди, акции, стоки, или во некој друг облик кој има парична вредност.

Даночна основа преставуваат:

- Примања по основ на остварената плата и надоместокот на плата од работен однос и исплата по основ на деловна успешност на работодавецот, намалена за придонесите и личното ослободување за месецот за којшто се исплатува плата;
- Износот на надоместоци на трошоци од работен однос исплатени над износите од член 6 на ЗПДД и сите други надоместоци на трошоците поврзани со работа утврдени со Законот за работни односи, Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, гранските колективни договори и прописите за органите на државната управа;
- Примања по основ на пензија - остварената пензија намалена за придонесите и лично ослободување. Пресметаниот данок на доход на примањата по основ на пензии и инвалиднини се отстапува на Фондот за пензиско и инвалидско осигурување;
- Примања на членови на органите на управување и на органите на надзор на трговските друштва - износот на примањето, надоместокот;

---

<sup>14</sup> Управа за јавни приходи [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

- Примања на функционери, пратеници, советници и други носители на јавни функции - износот на примањето, надоместокот;
- Примања на професионални спортисти - износот на примањето, надоместокот;
- Надоместокот за работа на судии поротници, вешти лица и стечајни управници, кои немаат својство на вработени лица во соодветните институции или друштва - износот на примањето, надоместокот;
- Надоместок на членовите на Македонската академија на науките и уметностите - износот на примањето, надоместокот;
- Приход врз основа на договор за повремено или привремено вршење на услуги на правни и физички лица - износот на примањето, надоместокот;
- Остварената плата и надоместок на плата од работен однос и исплата по основ на деловна успешност на работодавецот за странско физичко лице – нерезидент што ја остварува од работа кај резидент на Република Македонија, намалени за придонесите и личното ослободување за месецот за кој се исплатува платата;
- Износот на надоместоците на трошоци од работен однос исплатени над износите од член 6 на ЗПДД и сите други надоместоци на трошоци поврзани со работа на странско физичко лице - нерезидент од работен однос кај резидент на Република Македонија утврдени со Законот за работни односи, Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, гранските колективни договори и прописите за органите на државната управа;
- Остварената плата и надоместокот на плата од работен однос и исплата по основ на деловна успешност на работодавецот што ја остварува резидент на Република Македонија кој работи во странски дипломатски и конзуларни претставништва и меѓународни организации во Република Македонија, намалени за придонесите и личното ослободување за месецот за кој се исплатува платата;
- Износот на надоместоци на трошоци од работен однос исплатени над износите од членот 6 на ЗПДД и сите други надоместоци на трошоци поврзани со работа утврдени со Законот за работни односи, Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството и прописите за органите на државната управа, што се исплатени на

резидент кој работи во странски дипломатски и конзуларни претставништва и меѓународни организации во Република Македонија;

- Примања кои наместо во пари се исплатени во вид на бонови, парични потврди и хартии од вредност, нивната номиналната вредност;
- Примања кои наместо во пари се исплатени во вид на стоки - цената која би се постигнала со продажба на стоките.

Надоместоци од работен однос кои не подлежат на оданочување со персонален данок на доход:

- Надоместок за трошоци за службени патувања, за теренски додаток (сместување и исхрана) или одвоен живот од семејството на вработени лица, во висина на најнискиот износ утврден со Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, односно за вработените во нестопанството, во висина утврдена со прописите за органите на управата;
- Надоместок во случај на смрт на вработениот и на член на семејство, до пропишаниот износ;
- Отпремнина која се дава при заминување во пензија во висина од две просечни месечни нето плати по работник исплатени во Република Македонија во последните три месеци;
- Надоместоци на трошоци за користење на сопствен автомобил за потребите на работодавецот во висина од 30% од цената на литар гориво што го користи автомобилот за секој изминат километар, а најмногу до 3.500 денари месечно;
- Помош за претрпени штети од елементарни непогоди до најнискиот износ утврден со Општиот колективен договор за приватниот сектор од областа на стопанството, односно за вработените во нестопанството во висина утврдена со прописите за органите на државната управа<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Управа за јавни приходи [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

## ПРИХОДИ ОД САМОСТОЈНА ДЕЈНОСТ

- Приходи од самостојна дејност се приходите остварени од стопанска дејност, од давање професионални и други интелектуални услуги, приходите од земјоделска дејност и од други дејности чија трајна цел е остварување на приходи;
- Приходи од стопанска дејност се приходите од производна, услужна, трговска, угостителска, превозничка и друга слична дејност;
- Приходи од професионални и други интелектуални услуги - приходите од здравствена, ветеринарна, адвокатска, нотарска, консултантска, ревизорска, инженерска, архитектонска, новинарска, спортска, културна и друга интелектуална дејност;
- Под приходи од земјоделска дејност се подразбираат приходите од производство, доработка, преработка и пласман на сопствени земјоделски производи, како и одгледување на добиток и други стопанско-корисни животни и пласман на нивните производи.

Даночен обврзник е

- Трговец-поединец;
- Физички лица кои се занимаваат со земјоделска дејност и кои водат деловни книги;
- Физички лица кои се занимаваат со занаетчиска дејност и кои водат деловни книги;
- Физички лица кои вршат услуги или слободни занимања, кои остваруваат приходи од вршење на дејност (адвокати, нотари, лекари, ветеринари, инженери, архитекти, сметководители, ревизори, новинари и сл.) кои не се сметаат за трговци.

## ОДАНОЧУВАЊЕ СПОРЕД ПАУШАЛНО УТВРДЕН НЕТО ПРИХОД

Обврзници кои можат да се оданочуваат според паушално утврден нето приход:

Обврзниците кои поради определени околности:

1. не се во состојба да водат деловни книги;

2. водењето на деловните книги им го отежнува вршењето на дејноста;
3. кои не вработуваат други лица;
4. во чија дејност не вложуваат и други лица и
5. остваруваат нето годишен приход од вршење на дејност до две просечни годишни плати

имаат право да поднесат Барање за паушално утврдување на данокот (образец ПДД-П) до Управата за јавни приходи и данокот од доход за приходите од вршење на дејност да го плаќаат според паушално утврден нето приход.

Барањето за паушално плаќање на персоналниот данок на доход се поднесува до Управата за јавни приходи според местото на живеење на даночниот обврзник, до 31 декември во годината која и претходи на годината за која се утврдува данокот.

Паушално оданочување не се признава за:

1. обврзникот кој врши трговска, угостителска и комисиона дејност (освен обврзникот кој врши трговска дејност исклучиво преку продажни места на организираниите зелени пазари);
2. кој вработува други лица;
3. во чија дејност вложуваат и други лица и
4. чиј нето приход во годината која и претходи на годината за која се врши утврдување на данокот е повисок од две годишни просечни плати.

Ако Управата за јавни приходи утврди дека престанале условите поради кои на обврзникот му е признаено правото данокот да го плаќа според паушално утврдениот нето приход, ќе треба да го задолжи да води деловни книги.

Обврзници кои остваруваат приходи од земјоделска дејност можат да се оданочуваат според паушално утврден нето приход доколку вкупниот приход во годината за која се утврдува данокот не го надминува износот од 1.300.000 денари.

Како обврзници на приходи од земјоделска дејност се сметаат и лицата кои земјоделската дејност ја вршат како дополнително занимање<sup>16</sup>.

## ПРИХОДИ ОД ИМОТ И ИМОТНИ ПРАВА (ЗАКУПНИНА)

Приходи од имот и имотни права се приходите што обврзникот ги остварува од издавање под закуп или подзакуп на земјиште, станбени или деловни простории, гаражи, простории за одмор и рекреација, опрема, превозни средства и други видови на имот.

Во приходите од имот и имотни права се вклучуваат и вредностите на сите давања и услуги на кои се обврзал закупецот, односно подзакупецот да ги изврши за сметка на закуподавачот (адаптација, реновирање, сервисирање, поправки, соодветни вградувања на опрема, инсталации и слично).

Даночен обврзник е физичко лице кое остварува приходи од издавање под закуп или подзакуп на земјиште, станбени или деловни простории, гаражи, простории за одмор и рекреација, опрема, превозни средства и други видови имот.

Основа за пресметување на данокот претставува нето приходот што се добива кога едногодишниот износ на остварениот приход во годината за која се утврдува данокот ќе се намали за нормираните трошоци. Висината на нормираните трошоци со кои може да го намалите остварениот приход изнесуваат:

- 25% од износот на приходот - доколку приходот го остварувате од издавање во закуп или подзакуп на неопремени станбени и деловни простории;
- 30% од износот на приходот - доколку приходот го остварувате од издавање во закуп или подзакуп на опремени станбени и деловни простории;
- висината на стварните трошоци - доколку документирано ги докажете истите.

---

<sup>16</sup> Управа за јавни приходи [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

## ПРИХОДИ ОД АВТОРСКИ ПРАВА И ПРАВА ОД ИНДУСТРИСКА СОПСТВЕНОСТ

Приход од авторски права и права од индустриска сопственост е надоместокот што обврзникот го остварува од авторски права и права од индустриска сопственост.

Даночен обврзник е:

- Физичко лице - кое остварува надоместок од авторски и права од индустриска сопственост;
- Физичко лице - наследник или носител на авторски права и права од индустриска сопственост.

Даночна основа

- Основа за пресметување на персонален данок за приходите од авторски права и права од индустриска сопственост е нето приходот што се добива кога од остварениот приход ќе се одбијат трошоците што биле потребни за негово остварување;
- Даночна основа за пресметување на персонален данок за приходите од авторски права и права од индустриска сопственост што обврзникот ги остварил од дело што го создавал подолго од една година претставува сразмерниот дел на нето приходот;
- При утврдувањето на нето приходот, приходите се делат на барање на обврзникот на онолку еднакви делови колку што години го создавал делото, но најмногу за пет години<sup>17</sup>.

## ПРИХОДИ ОД КАПИТАЛ (ДИВИДЕНДИ, КАМАТИ ...)

Под приходи од капитал се подразбираат:

- дивидендите и другите приходи остварени со учество во добивката кај правните и физичките лица;

---

<sup>17</sup> Управа за јавни приходи [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

- камати по кредитите дадени на физички и правни лица;
- каматите по обврзници или други хартии од вредност и
- камати на орочени штедни и други депозити.

Обврзник на данокот на доход за приходите од капитал е физичко лице кое остварува приходи по основ на:

- дивидендите и другите приходи остварени со учество во добивката кај правните и физичките лица;
  - камати по кредитите дадени на физички и правни лица;
  - каматите по обврзници или други хартии од вредност и
  - (\*) камати на орочени штедни и други депозити;
- 
- За дивидендите и другите приходи остварени со учество во добивката кај правните и физичките лица основа претставува бруто дивидендата, односно приходите од учество во добивката распределени на обврзникот;
  - За камати по заеми дадени на физички и правни лица, камати на обврзници или други хартии од вредност и (\*) камати на орочени штедни и други депозити, основа претставува износот на пресметаната камата.

ПРИХОДИ ОД КАПИТАЛНИ ДОБИВКИ (ПРОДАЖБА НА ХАРТИИ ОД ВРЕДНОСТ, УЧЕСТВО ВО КАПИТАЛ И НЕДВИЖЕН ИМОТ)

- Капитална добивка е приходот што обврзникот го остварува од продажба на хартии од вредност, учество во капиталот и недвижен имот. Капиталната добивка претставува разлика помеѓу продажната цена на хартиите од вредност, учеството во капиталот и недвижниот имот и куповната (набавната) цена.

Даночен обврзник е:

- Физичко лице кое остварува добивка од продажба на хартиите од вредност, учество во капиталот и недвижниот имот;
- Даночна основа;



- Основа за пресметување на персонален данок за приходите од капитални одбивки претставува разликата помеѓу продажната цена на хартии од вредност, учество во капиталот и недвижниот имот и набавната (куповната) цена.

Капиталната добивка остварена со продажба на хартии од вредност, учество во капиталот и недвижен имот, се внесува во даночната основа во висина од 70% од разликата<sup>\*18</sup>.

## ДОБИВКИ ОД ИГРИ НА СРЕЌА

- Добивки од игри на среќа се приходите што обврзникот ги остварува од игри на среќа кои можат да бидат остварени во пари, хартии од вредност, во натура или во некој друг вид.

Даночен обврзник е:

- Физичко лице кое остварило добивка од игри на среќа;
- Даночна основа;
- Основа за пресметување на данокот кај игрите на среќа претставува износот на поединечната исплата на добивката. Основа за пресметување на данокот кај игрите на среќа во обложувалница претставува износот на поединечната исплата на добивката намален за износот на поединечната уплата врз основа на која е остварена добивката. Под поединечна исплатена добивка не се подразбираат добивките остварени во текот на играта на среќа. Ако добивката од игри на среќа се состои од предмети, основа на данокот претставува пазарната вредност на предметите во моментот на остварувањето на добивката. Данок на доход за добивките од општите игри на среќа не се плаќа, ако поединечната исплата на добивката не го надминува износот од 5.000 денари. Ако поединечниот износ на

---

<sup>18</sup> Капиталните добивки остварени од продажба на хартии од вредност не се оданочуваат од 1 јануари 2013 година до 31 декември 2015 година.

добивката го надминува износот од 5.000 денари, данокот се пресметува врз целиот износ<sup>19</sup>.

## ДРУГИ ПРИХОДИ

- Други приходи се сите приходи кои не се исплатени во вид на лични примања; приходи од самостојна дејност; приходи од имот и имотни права; приходи од авторски права и права од индустриска сопственост; приходи од капитал; капитални добивки; добивки од игри на среќа и други наградни игри и други приходи, не се ослободени од обврската за оданочување (приходи утврдени со член 6 од Законот за персонален данок на доход);
- Како други приходи можат да се јават разни видови на помошти остварени по барање на обврзникот - физичко лице (за лекување, набавка на помагала на хендикипирани лица, школување, учество на разни спортски, културни и други манифестации и слично), дадени во пари, во натура, хартии од вредност или во некој друг вид;
- Како други приходи кои подлежат на оданочување со персонален данок на доход се сметаат и приходите остварени со стекнување на хартии од вредност и учество во капиталот, без надоместок, доколку истите не се оданочени според Законот за даноци на имот.

Даночен обврзник е:

- Физичко лице кое остварува приходи, кои согласно Законот за персонален данок на доход спаѓаат во групата „други приходи“;
- Обврзник на данокот на доход за другите приходи остварени со стекнување на хартии од вредност и учество во капиталот, без надоместок, доколку истите не се оданочени според Законот за даноци на имот, е физичкото лице кое се стекнува со хартии од вредност и учество во капиталот.

Даночна основа:

---

<sup>19</sup> Управа за јавни приходи [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

- Основа за пресметување на персоналниот данок за другите приходи за кои данокот се утврдува по одбивка, претставува нето приходот кој се утврдува со одбивање на нормираните трошоци од бруто приходот во висина од 35%;
- Основа за пресметување на персоналниот данок за другите приходи остварени со стекнување на хартии од вредност и учество во капиталот без надоместок за кои данокот го утврдува со решение Управата за јавни приходи, претставува пазарната вредност на денот на стекнувањето на хартиите од вредност и учеството во капиталот<sup>\*20</sup>.

## **7.2.Мотиви за воведување на пропорционалниот данок на доход**

Во 2006 година во Р.Македонија е воведен системот на рамен данок. Во рамки на промените со измените беа предвидени поволности и за слободните економски зони. Клучно за прифаќање на рамниот данок беше принципот „Високи даноци – низок економски раст и спротивно, ниски даноци - висок економски раст“. Високите даноци резултираа со негативно влијание врз економскиот раст, пред сè со високата цена на работниот труд и неговата неконкурентност, а со тоа и одбивност за влез на странски инвестиции. Гледано на научно ниво воведувањето на рамниот данок е во сооднос со ставот на генералниот секретар на Светската асоцијација на даночни обврзници, Бјорн Талас Валберг, кој успеа дилемата за намалување на даноците да ја издигне до академско ниво. Тој тврди дека високите даноци негативно влијаат на економскиот раст на државата и притоа како пример ја наведува Шведска која излезе од групата на најразвиени земји во 1970 година. Заедно со неа беа и Јапонија и САД кога имаа намалување на економскиот раст. Според некои пресметки се мисли дека со само 1% издвојување од бруто домашниот производ за плаќање на давачки, економскиот раст оди надолу за 0.23%.

---

<sup>20\*</sup>Под пазарна вредност се подразбира вредноста на хартиите од вредност и учеството во капиталот утврдена според податоците од Македонската берза на хартии од вредност, доколку котираат на берзата, односно номиналната вредност на хартиите од вредност и учеството во капиталот, за оние кои не котираат на берзата .

Со сосема малата стапка од 10% на персоналниот данок на доход и данокот на добивка, Р.Македонија се вброи во земјите со најниски даноци.

Гледано структурно, рамниот данок во земјава е со пропорционална стапка од 10% и со само една даночна стапка, без разлика на висината на приходот. Ова предизвика рангирање на 99 место во Извештајот Doing Business на Светската банка што, споредбено со претходната година, беше напредок за 5 места<sup>21</sup>.

Во Табелата број 3 се прикажани споредбено стапките на персоналниот данок на доход кај нас, во соседните и во најразвиените економии.

Табела 3: Маргиналната стапка на персонален данок на доход за период 2004-2012 по земји  
Table 3: Marginal rate of personal income tax for the period 2004-2012 by country

Земја	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Австралија	47%	47%	47%	45%	45%	45%	45%	45%	45%
Белгија	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
Босна и Херцеговина	5%	5%	5%	5%	5%	10%	10%	10%	10%
Канада	46.4%	46.4%	46.4%	46.4%	46.4%	46.4%	46.4%	46.4%	48%
Чешка	32%	32%	32%	32%	15%	15%	15%	15%	15%
Кина	45%	45%	45%	45%	45%	45%	45%	45%	45%
Хрватска	45%	45%	45%	45%	45%	45%	45%	40%	40%
Данска	59%	59%	59%	59%	62.3%	62.3%	55.4%	55.4%	55.4%
Естонија	26%	24%	23%	22%	21%	21%	21%	21%	21%
Франција	48.1%	48.1%	40%	40%	40%	40%	41%	41%	45%
Германија	45%	42%	42%	45%	45%	45%	45%	45%	45%
Грција	40%	40%	40%	40%	40%	40%	45%	45%	45%
Хонг Конг	16%	16%	16%	16%	15%	15%	15%	15%	15%
Италија	45%	43%	43%	43%	43%	43%	43%	43%	43%
Латвија	25%	25%	25%	25%	25%	23%	26%	25%	25%
Литванија	33%	33%	33%	27%	24%	15%	15%	15%	15%
Р.Македонија	18%	24%	24%	12%	10%	10%	10%	10%	10%
Холандија	52%	52%	52%	52%	52%	52%	52%	52%	52%

<sup>21</sup> Пендовска В., Максимовска-Велјановски А., Мангова-Пољавиќ, К., „Финансово право“ (2010), „Финансово право“.

Норвешка	55.3%	51.3%	47.8%	47.8%	47.8%	47.8%	47.8%	47.8%	47.8%
Русија	13%	13%	13%	13%	13%	13%	13%	13%	13%
Србија	10%	10%	10%	15%	15%	15%	15%	15%	15%
Словачка	19%	19%	19%	19%	19%	19%	19%	19%	19%
Шпанија	45%	45%	45%	43%	43%	43%	43%	45%	52%
Шведска	56.7%	56.8%	56.8%	56.8%	56.7%	56.7%	56.6%	56.6%	56.6%
Турција	40%	35%	35%	35%	35%	35%	35%	35%	35%
САД	35%	35%	35%	35%	35%	35%	35%	35%	35% <sup>22</sup>

Податоците во табелата се за:

- Земјите кои содржат повеќе нивоа, а само најголемата стапка е прикажана;
- Во случајот со САД стапките се однесуваат на федерално ниво;
- Ниеден друг данок не е вклучен со исклучок на Норвешка, каде е вклучена социјалната компонента.

Од табелата може да се заклучи дека најразвиените држави (Шведска, Норвешка, Сад, Данска, Германија...) имаат особено висока стапка на персоналниот данок на доход и најчесто таа е прогресивна, додека земјите во развој имаат ниска стапка и најчесто тоа е пропорционална стапка.

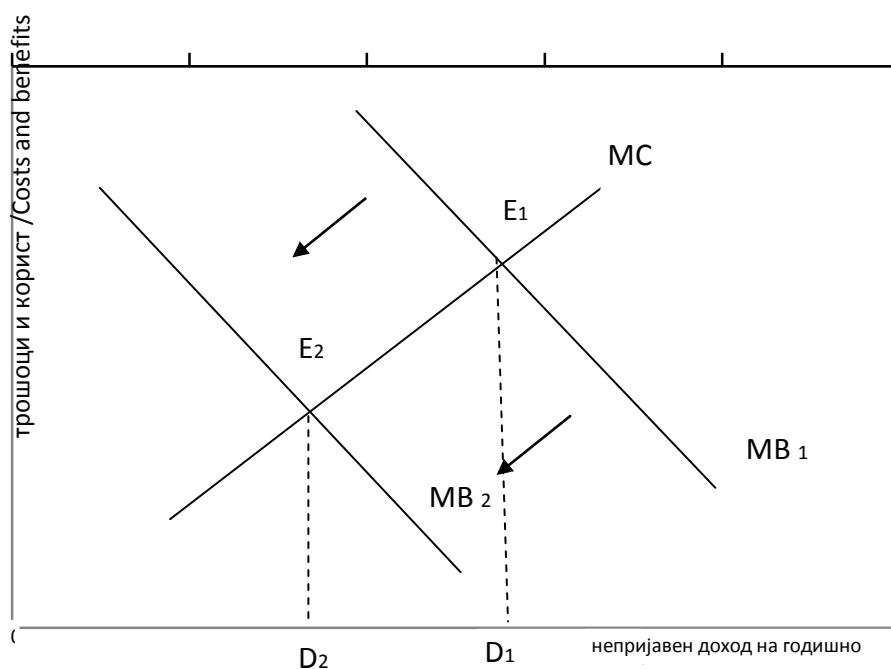
Даночната евазија е појава на избегнување на плаќањето на даноците во целост или делумно. Таа се јавува под дејство на бројни фактори од објективна и субјективна природа.

Објективно, даночната евазија се јавува кога даночното оптоварување е високо и дестимулативно за даночните обврзници. Колку е повисоко даночното оптоварување толку повеќе се зголемува отпорот за плаќање.

Од субјективните фактори најбитен е даночниот морал. Под даночен морал се подразбира нивото на свеста на даночните обврзници за потребата од плаќање на даноци сразмено на нивната сила за финансирање на јавните

<sup>22</sup> KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2004-2012.

добра и услуги. За еден даночен обврзник маргиналната корист од даночната евазија е износот на еден денар кој нема да се плати, но намалувањето на даночните стапки ја намалува и маргиналната корист од даночната евазија. Како што се гледа на сликата, тоа ќе резултира со надолно поместување на кривата на маргиналната корист (MB) и со намалување на непријавениот доход што подлежи на оданочување. Според ова, даночната евазија се намалува од D1 на D2 затоа што MB1 се поместува во MB2.



Слика 2: Намалување на даночната евазија  
Picture 2: Reducing tax evasion<sup>23</sup>

### **7.2.1. Невработеноста и потребата од снижување на цената на работната сила**

Имајќи ја предвид тешката економска состојба на земјата и долгогодишното минување низ транзицијата, земјата се соочуваше со голема стапка на невработеност. По години таа изгледа како на табелата. Како што може да се забележи, бројот на невработени лица од 294 641 со состојба во прв квартал од 2011 г. се намалува постојано до 270 325 лица со состојба во втор квартал од 2014 г.

Табела 4: Број на невработени лица по години

<sup>23</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004) Економски факултет, Скопје, 210.

Table 4: Number of unemployed persons per year

II.2014	270325
I.2014	272115
IV.2013	275255
III.2013	274969
II.2013	273860
I.2013	284823
IV.2012	290276
III.2012	288159
II.2012	294220
I.2012	297351
IV.2011	297986
III.2011	293778
II.2011	293448
I.2011	294641 <sup>24</sup>

Истовремено, бројот на вработено население постојано расте од 649 575 лица во 2011 до 687465 вработени лица во вториот квартал во 2014 г.

Табела 5: Број на вработени лица по години  
Table 5: Number of employed persons per year

II.2014	687465
I.2014	686277
IV.2013	685479
III.2013	682448
II.2013	678467
I.2013	668957
IV.2012	657849
III.2012	652498
II.2012	648200
I.2012	643668
IV.2011	639340
III.2011	648617
II.2011	642809
I.2011	649575 <sup>25</sup>

Табела 6: Активно население и стапки на активност  
Table 6: Labour force and activity rates<sup>27</sup>

	Вкупно работоспособно население	Активно население	Стапка на активност	Стапка на вработеност	Стапка на невработеност
		Labour force			

<sup>24</sup> Државен завод за статистика на РМ <http://www.stat.gov.mk>

<sup>25</sup> Државен завод за статистика на РМ <http://www.stat.gov.mk>

	Total working age population	Вкупно	Вработени	Невработени	Activity rate	Employment rate	Unemployment rate
		Total	Employed	Unemployed			
2012	1 669 965	943 055	650 554	292 502	56,5	39,0	31,0
2013	1 672 460	956 057	678 838	277 219	57,2	40,6	29,0
2013/I	1 672 961	953 780	668 957	284 823	57,0	40,0	29,9
2013/II	1 668 423	952 327	678 467	273 860	57,1	40,7	28,8
2013/III	1 672 275	957 417	682 448	274 969	57,3	40,8	28,7
2013/IV	1 676 182	960 704	685 479	275 225	57,3	40,9	28,6
2014/I	1 672 998	958 392	686 277	272 115	57,3	41,0	28,4

Согласно индексот на вработените лица во индустријата бројот постојано расте, што се гледа од табелата.

Табела 7: Индекс на бројот на работниците во индустријата  
Table 7: Index numbers of industrial workers

05.2014/05.2013	106.7
04.2014/04.2013	107.1
03.2014/03.2013	107.3
02.2014/02.2013	106.8
01.2014/01.2013	106.5
12.2013/12.2012	102.5
11.2013/ 11.2012	101.2
10.2013 / 10.2012	102.8
09.2013 / 09.2012	101.3
08.2013 / 08.2012	101.6
07.2013 / 07.2012	100.7
06.2013 / 06.2012	100.5
05.2013 / 05.2012	100.3
04.2013/ 04.2012	100.2
03.2013/ 03.2012	101.7
02.2013/ 02.2012	101.1
01.2013/ 01.2012	99.8
01.2013/ 01.2012	99.8
11.2012/ 11.2011	99.3
10.2012/ 10.2011	94.6
09.2012/ 09.2011	95.3
08.2012/ 08.2011	95.9
07.2012/ 07.2011	97.4



06.2012/ 06.2011	97.6
04.2012/ 04.2011	98.3
03.2012/ 03.2011	99.3
02.2012 / 02.2011	97.8
01.2012 / 01.2011	98.8

26

Пропорционалното оданочување тука има улога на намалување на трошоците на работодавците во однос на плаќањата кои ги имаат кон државата. Имено, со намалувањето на стапката и со замената на прогресивното оданочување со пропорционално, и трошоците по вработен се намалуваат, што секако е во корист на работодавците за ангажирање на дополнителен број невработени лица и намалување на самата работна сила на веќе вработените лица.

### **7.2.2. Поттикнување на штедењето и вработувањето**

Физичите лица дел од доходот кој го остваруваат го заштедуваат и го орочуваат во банките. Со тоа банките добиваат свежи пари кои потоа истите ги враќаат назад во стопанството преку кредити на правните и физичките лица. Во Р.Македонија во последните години забележан е тренд да зголемување на депозитите во банките. Директното влијанието на персоналниот данок на доход врз пропорционалното оданочување, конкретно не може да се измери иако самите депозите бележат раст. Но, сепак, може да се каже дека намалената даночна стапка и пропорционалното оданочување наспроти прогресивното оданочување позитивно влијае кон зголемувањето на штедењето, особено што приходот од депозитите во вид на камати кај нас нема да се оданочува се до влегувањето на земјата во Европската унија.

Персоналниот данок на доход, пак од друга страна, влијае врз висината на цената на трудот. Со повисока стапка и цената на трудот ќе се зголеми. Овде државата има најголемо влијание затоа што директно ги диктира даночните стапки. Со оглед на тоа што природните ресурси се повеќе или

<sup>26</sup> Државен завод за статистика на РМ <http://www.stat.gov.mk>

помалку непромениливи од факторите на производството дозволени се промени од страната на понудата. Овие ефекти се наречени микроекономски ефекти.

Доколку државата го зголеми квантитетот на трудот, директно ќе се влијае и врз вкупното производство во државата. Од самата анализа претходно видовме дека прогресивното оданочување ја намалува понудата на трудот или со пропорционалното оданочување се зголемува понудата на труд.

### ***7.2.3. Подобрување на конкурентската позиција на земјата преку политика на ниски даноци***

Ако подетално се погледнат земјите од посткомунистичка Источна Европа може да се забележи дека речиси кај сите имаме речиси иста ситуација: да се намали персоналниот данок на доход и истиот да се замени со пропорционална стапка. Најчесто ова се прави затоа што сите земји од овој регион се релативно сиромашни и имаат недостаток на домашен капитал, па затоа тие пребегуваат кон пропорционално оданочување. Други земји се толку мали и неефикасни што не можат да си дозволат да имаат прогресивен данок на доход. Трети, пак, се толку корумпирани, што ќе мора да им понудат на богатите многу пониска стапка за да ги натераат да платат дури и најмалку данок.

Имајќи ја предвид претходната структура на персоналниот данок на доход, можеме да кашеме дека Р.Македонија припаѓа во првата група. Намалувањето на персоналниот данок на стапка од 10% и замената со пропорционална стапка наместо прогресивната е направено заедно со намалување и на стапката на данокот на добивка, постепено од 15% на 12%, па се до сегашната стапка од 10%. Ова беше направено од една страна да се стимулира реалното работење на фирмите со цел искажување на вистинските приходи, а од друга страна да се намали даночното затајување кое постоеше во праксата.

Со отворањето на ТИРЗ (Технолошко-индустриски развојни зони) се овозможи на странските инвеститори кои ќе отворат свое претставништво во некоја од ТИРЗ да бидат ослободени од персонален данок на доход и од данок на добивка во наредните 10 година од отворањето на фабриката. Исто така, сите новоотворени фирми во ТИРЗ се ослободени и од данокот на додадена вредност на производите кои се работат во нив. Како резултат на ваквите стимуланти до сега се отворени преку 2000 работни места само во ТИРЗ.

## 8. ЕФЕКТИ ОД ПРЕМИНОТ НА ПРОПОЦИОНАЛНО ОДАНОЧУВАЊЕ НА ДОХОДОТ

### 8.1.Оцена на економските ефекти во однос на штедењето и понудата на труд

Врз основа на податоците добиени од Народната банка за банкарскиот систем во Р. Македонија за период 2000-2012 година може да се забележи постојан раст во депозитите на нефинансиските субјекти. Од 2008 година, со воведувањето на пропорционалното оданочување, иако има раст на депозитите, сепак, не може да се извлече директна поврзаност помеѓу пропорционалното оданочување и растот на депозитите на нефинансиските субјекти.

Табела 8: Депозити на нефинансиски субјекти  
Table 8: Deposits of non-financial entities

КАТЕГОРИИ			Износи во милиони денари / состојба на крај на година										
categories			2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Кредити на нефин. субјекти	36.744	38.309	38.769	45.186	57.368	68.796	89.806	124.905	154.272	157.128	186.545	202.405	216.225
Депозити на нефина. субјекти	46.644	69.995	57.905	70.188	82.284	97.922	125.267	160.381	180.913	187.875	213.270	234.161	245.373
Учество во % на странскиот капитал во вкупниот банкарски капитал	40,8	43,5	44,6	48,6	47,5	52,5	56,1	69,1	74,3	68,6	72,9	74,3	75,2

Извор: Извештаи за банкарскиот систем на Република Македонија 2000 - 2012 година, НБРМ.

### 8.2.Оцена на редистрибутивните ефекти и на правичноста во оданочувањето

Уште порано споменавме дека се водат големи расправи дали еден данок е правичен или не. Имајќи ја предвид даночната стапка и

пропорционалното оданочување во Република Македонија и претходно споменатата способност за плаќање која, пак, е поврзана со барањето за хоризонтална правичност, можеме да кажеме дека со овој вид на оданочување хоризонталната правичност во целост се споредува. Имено, со персоналниот данок на доход се оданочуваат приходите кои ги остварило физичкото лице во текот на една година, па така, две исти лица кои оствариле исто ниво на доход ќе платат и ист износ на данок. Особено важно е тоа што со самиот систем на пресметка на персоналниот данок на доход во Република Македонија е прифатен системот на глобално оданочување, што значи дека сите приходи се оданочуваат со иста стапка и нема различно оданочување на различните видови на приходи. Нашиот персонален данок на доход има и мал степен на вертикална правичност, со тоа што се застапени одредени даночни ослободувања кои најмногу им користат на лицата со ниски и средни доходи, додека лицата со високи доходи токму поради големината на доходот тие ослободувања не ги ни чувствуваат.

Прашањето дали со пропорционалните стапки ќе се изврши поинаква редистрибуција на доходот од онаа кога би имале прогресивно оданочување е важно само во оние земји во кои имаме големи доходи по лице. Во Р.Македонија можеме да кажеме дека најголем дел од лицата своите приходи ги остваруваат само од плата, а таа сама по себе е многу мала, така што прогресивното оданочување би имало повеќе ефект во земјите со многу поголеми приходи од нашите.

### ***8.3.Оцена на приходните ефекти на персоналниот данок на доход по промената на стапката***

Намалувањето на даночната стапка и замената на прогресивното оданочување со пропорционалното многумина веднаш би го коментирале со намалување и на приходите од овој вид на данок. Но, во Р.Македонија се покажа токму спротивното, иако се намалени даночните стапки на персоналниот данок на доход и пропорционалниот данок го замени прогресивното оданочување, приходите остварени од овој вид на данок растат

секој година. Во следниве табели се прикажани остварените приходи по години од 2004 г. сè до 2013 г.

Табела 9: Остварени приходи од персонален данок на доход

Table 9: Revenues from personal income tax

\*Износите се во милиони денари

ДАНОЧНИ ПРИХОДИ tax collection	НАПЛАТА 01.01.2004-31.12.2004 tax collection 01.01.2004-31.12.2004	НАПЛАТА 01.01.2005-31.12.2005 tax collection 01.01.2005-31.12.2005	НАПЛАТА 01.01.2006-31.12.2006 tax collection 01.01.2006-31.12.2006	НАПЛАТА 01.01.2007-31.12.2007 tax collection 01.01.2007-31.12.2007
1	2	3	4	5
Релација индекс relation index		2/3 105.1	3/4 103.9	4/5 105.67
ПДД Personal tax	7,706.71	8,098.70	8,413.82	8,891*

Табела 10: Остварени приходи од персонален данок на доход

Table 10: Revenues from personal income tax

\*Износите се во милиони денари

ДАНОЧНИ ПРИХОДИ tax collection	НАПЛАТА 01.01.2008-31.12.2008 tax collection 01.01.2008-31.12.2008	НАПЛАТА 01.01.2009-31.12.2009 tax collection 01.01.2009-31.12.2009	НАПЛАТА 01.01.2010-31.12.2010 tax collection 01.01.2010-31.12.2010	НАПЛАТА 01.01.2011-31.12.2011 tax collection 01.01.2011-31.12.2011	НАПЛАТА 01.01.2012-31.12.2012 tax collection 01.01.2012-31.12.2012	НАПЛАТА 01.01.2013-31.12.2013 tax collection 01.01.2013-31.12.2013
	6	7	8	9	10	11
Релација индекс relation index	6/7 97.81	6/7 100.13	7/8 101.89	8/9 107.22	9/10 100.43	10/11 107.34
ПДД Personal tax	8,696	8,707	8,872	9,513	9,553	10,255*

27

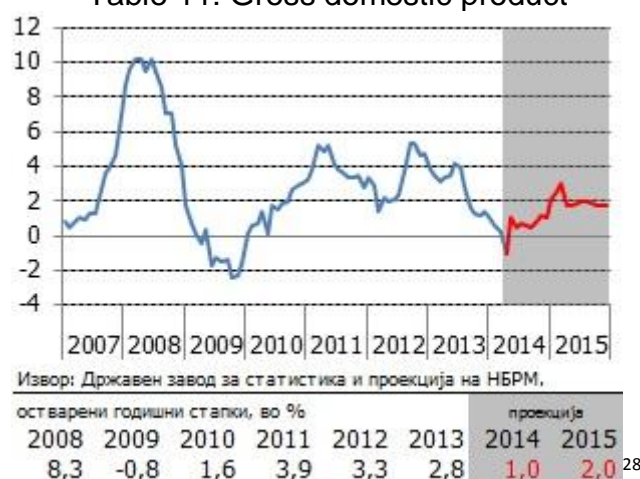
Во Табелата 9 се прикажани остварените приходи во години кога е застапен персоналниот данок на доход со прогресивно оданочување. Како што може да се забележи за периодот 01.01.2004 – 31.12.2007 г., приходите остварени од персонален данок на доход растат за некаде 3 до 5 индексни поени. Во периодот од 01.01.2008 г. – 31.12.2013 г. може да се забележи дека приходите од персонален данок на доход постојано растат некаде и до 7 индексни поени повеќе (за 2011 година и 2013 година). Исклучок претставува

<sup>27</sup> Управа за јавни приходи [www.ujp.gov.mk](http://www.ujp.gov.mk)

2008 година само поради фактот дека таа година и стапката на инфлација изнесуваше -0,8 проценти.

Споредбено со стапката на инфлација, приходите од персоналниот данок на доход се поголеми во услови на инфлација од 2 до 3%, додека кога имаме негативна инфлација имаме и намалување на приходите од персоналниот данок на доход.

Табела 11: Бруто домашен производ  
Table 11: Gross domestic product



Ако ги споредиме приходите по години со бруто домашниот производ може да се види дека во годините на стагнација и мал раст на бруто домашниот производ и приходите од персоналниот данок на доход се во заемна корелација. Така во 2008 и 2009 г. кога имаме стагнација на приходите од персонален данок на доход на речиси исто ниво и бруто домашниот производ за наведените години е речиси ист.

Табела 12: Бруто домашен производ, 1999-2012  
Table 12: Gross domestic product, 1999-2012

БДП во тековни цени (во милиони денари)	БДП по жител во евра (по тековен курс)	БДП во милиони евра (по тековен курс)	Стапки на реален раст на БДП во %	БДП дефлатор
GDP at current prices (in million denars)	GDP per capita in Euros (at current exchange rate)	GDP in million Euros (at current exchange rate)	GDP real growth rates in %	GDP deflator

<sup>28</sup> Народна банка на РМ <http://www.nbrm.mk/>

1999	209 010	1 709	3 448	4,3	102,7
2000	236 389	1 921	3 893	4,5	108,2
2001	233 841	1 887	3 839	-4,5	103,6
2002	243 970	1 981	4 001	0,9	103,4
2003	258 369	2 081	4 217	2,8	100,3
2004	272 462	2 185	4 442	4,6	100,8
2005	295 052	2 363	4 814	4,4	103,8
2006	320 059	2 564	5 231	5,0	103,3
2007	364 989	2 919	5 965	6,1	107,4
2008	411 728	3 283	6 720	5,0	107,5
2009	410 734	3269*	6703*	-0,9	100,7
2010	434 112	3 434	7 057	2,9	102,7
2011	459 789	3 630	7 473	2,8	103,1
2012 <sup>1)</sup>	458 621	3 616	7 454	-0,4	100,1

29

<sup>29</sup> Државен завод за статистика на РМ <http://www.stat.gov.mk>



---

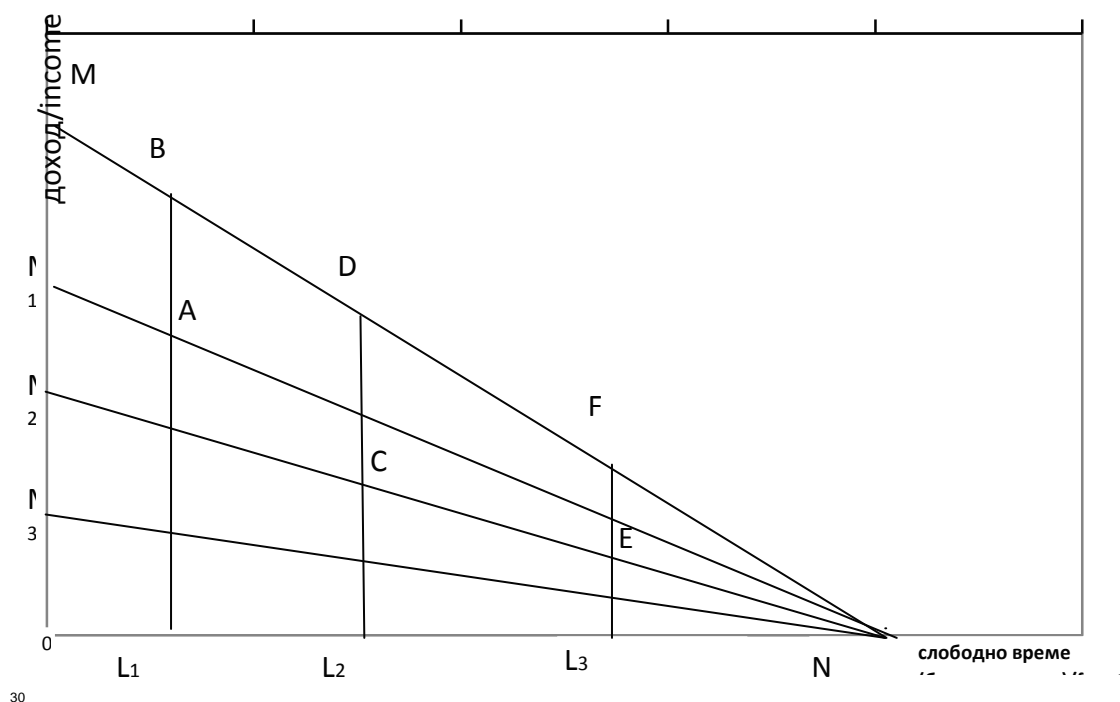
## 9. ЕВАЛУАЦИЈА НА КУМУЛАТИВНИТЕ ЕФЕКТИ ОД ИЗБОРОТ НА ПРОПОРЦИОНАЛЕН ДАНОК НА ДОХОД – ДИЛЕМИ ЗА И ПРОТИВ

---

Еден од принципите на оданочувањето е умереноста на даночното оптоварување, односно тоа да биде на толкаво ниво да не влијае негативно на штедењето, работниот напор и инвестициите. Високите даноци можат да влијаат неповолно врз економскиот развој. Високата даночна стапка сама по себа не гарантира повисоки приходи во буџетот. Можно е пониска стапка да резултира со повисоки приходи, што значи дека помеѓу нив постои одреден однос. Така, на пример, може да се случи умерената стапка да делува позитивно и работниците би работеле повеќе ако таа стапка би зафатила помалку од нивниот приход. Но, доколку стапката е 100%, на работникот нема да му остане никаков доход, независно колку работел и што работел, поради што ќе престане со работа.

Соодносот помеѓу даночните стапки и даночните приходи може да се илустрира со следнава слика.

Слика 3: Деривација на Лаферовата крива  
Picture 3: Derivation of Laferovata curve



Состојбата помеѓу доходот и работниот напор пред оданочувањето ја дава линјата MN. Ако воведеме даночна стапка од 25% тогаш ја добиваме линијата M1N1, а работникот работи со  $L_1$  часови, што создава даночни приходи во износ, тоа е состојбата AB. Доколку даночната стапка се зголеми на 50%, новата состојба ја претставува линијата M2N. Со таа стапка се намалува и работниот напор на  $L_2$ , што генерира даночен приход од CD. Во овој случај имаме раст на даночните приходи за сметка на доходот кој го остварува физичкото лице. Но, доколку се зголеми даночната стапка на 75%, се добива линијата M3N и имаме намалување на даночниот приход и работниот напор.

Во развиените земји во почетокот на осумдесеттите години се намалија маргиналните стапки на персоналниот данок на доход.

Имајќи го ова предвид, 10% пропорционална стапка теоретски и практично се докажа дека има позитивни ефекти од воведување во примена.

Сепак треба да се напомене дека воведувањето на пропорционалниот данок е само фаза во развојот на државата на долг рок и сепак мислам дека во иднина ќе се воведат прогресивното оданочување.

<sup>30</sup> Атанасовски Ж., Јавни Финансии (2004), Економски факултет, Скопје, 180.

Застапниците на прогресивното оданочување истакнуваат неколку факти во своја корист и тоа:

- Приходна еднаквост: прогресивниот данок е алатка за редистрибуција на приходот од горните кон средните и ниските слоеви. Лицата кои заработиле повеќе треба и да плаќаат повеќе на државата. Со ова се намалува продлабучувањето на разликата во приходите помеѓу богатите и сиромашните и се оневозможува да се концентрира богатството на неколку луѓе;
- Социјална правда: некои сметаат дека е морално оние кои можат да си дозволат да платат повеќе тоа и да го прават. Оние кои имаат малку приход треба да бидат помогнати од оние кои можат да помагаат. Прогресивното оданочување им овозможува на државите да собираат даноци од лицата кои имаат високи приходи и да создадат општество кое ќе биде позадоволно. Со даноците се финансира образованието, медицинските услуги и други добра за луѓе на кои навистина тоа им треба;
- Прогресивното оданочување овозможува државите да собираат повеќе даноци од лицата кои имаат високи примања. На тој начин се собираат повеќе пари во буџетот отколку со пропорционалното оданочување. Така државата може да им понуди повеќе услуги на граѓаните.

Имајќи го ова предвид 10% пропорционална стапка тероеетски и практично се докажа дека има позитивни ефекти од воведување во примена.

---

## ЗАКЛУЧОК

---

Со измените на Законот за персонален данок на доход кон крајот на 2006 година настана една од најзначајните промени во законската регулатива за реформа на персоналниот данок на доход. Тргувајќи од самата претпоставка дека високите даноци влијаат негативно врз производството, потрошувачката, растот на стопанството и врз даночната евазија со промената на даночната стапка на 10% и замената на прогресивното оданочување со пропорционално, се вовеле еден поедноставен начин на пресметка на данокот, проширување на даночната основа и помалку даночни олеснувања и ослободувања.

За прв пат во земјава од почетокот на 2007 година се оданочуваа и другите приходи. Од почетокот на 2014 се започна со оданочување и на добивките од спортско обложување. Со ова се прошири даночната база со цел зголемување на приходите во буџетот и оданочување на сите видови приходи.

Од сличното искуство спроведено во неколку земји од поранешните комунистички републики се покажа како добро решение примената на ниски даноци за економски напредок.

Конкретно за нашата земја придобивките од пропорционалното оданочување на персоналниот данок на доход се гледаат во неколку точки и тоа:

- Постојан раст на приходите од персонален данок на доход благодарение на зголемената економска активност и намалената даночна евазија;
- Токму поради неговата едноставност тој влијае на намалување на потрошеното време и трошокот за пополнување на даночните пријави;
- Колку и да кажеме дека прогресивното оданочување не е праведно, сепак треба да се има предвид дека, поради личното ослободување, голем број даночни обврзници со низок приход нема да плаќаат воопшто данок;
- Намалување на даночната евазија: Даночните обврзници наместо да избегнуваат да плаќаат високи даноци во услови на ниски даноците, способни се да ги подмират даноците кон државата;
- Влијае привлечно кон странските инвеститори кои би вложувале во државата преку намалувањето на трошоците на работната сила;
- Самата пропорционална стапка на персоналниот данок на доход во комбинација со истата стапка на данокот на добивка придонесува за едноставност на даночниот систем, економска ефикасност и праведност на истиот.

---

**КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА:**

---

1. Атанасовски, Ж. (2002), „Јавни Финансии“, Економски факултет, Скопје, 2004 година;
2. Aaron, H.J. – Boskin, M.J. (ed), The Economics of taxation, Studies of Government finance, The Brookings institution, Washington, DS, 1980;
3. Arons, R.J., Public Finance, Mc Graw – Hill, New York, 1985;
4. Bahl, Roy W., Bird, Ricard m., Tax policy in developing countries; Looking back and forward, National tax journal vol.61 N.2 , 2008;
5. Blanchard, O., Macroeconomics, Parentice – Hall, 2000;
6. Block S. B., Hart .G. A. „Financial management“;
7. Богоев К., Атанасовски Ж. (1994), „Даночниот систем на РМ“;
8. European Tax handbook, IBFD, Amsterdam, различни години;
9. European Commission, Taxation trends in the European union, Eurostat, 2008;
10. Фити, Т. и др., Економија макроекономски пристап, Економск факултет – Скопје, Скопје, 1998;
11. Flat tax reform in Macedonia, ICEG European centre, 2007;

12. Harvey S. Rosen, Ted Gayer, Јавни финансии, Скопје, 2009 година;
13. Herber, P.S. – Haas, R.D. – Mansur, A.S., A review of the Fiscal impulse Measure, YMF Occasional paper, 44, 1986;
14. Intra-European Organization of tax administrations <http://www.iota-tax.org/> ;
15. Keynes, J.M., The General Theory of Employment in Transition, OECD, 1990;
16. Ласкомб, Мишел, Вандердише, Хавиер, Јавни финансии, Скопје, 2006 година;
17. Lerner, A., Economics of Employment, New York, 1951;
18. Model Tax Convention on Income and capital, OECD, Paris, 2008;
19. Nadler, Sandra, Christine, Moloi, Sally, Wallace, Flat or Flattened? A review of international trends in tax simplification and reform, USAID, 2006;
20. OECD Revenue Statistics, Paris различни години;
21. Oates, W.E., Fiskal Federalism, New York, 1972;
22. Oates, W.E., The Theory of public Finance in a Federal system;
23. Peacock, A.T. and Shaw, G.K., Is fiscal policy Dead, Quaterly Review, june 1978;
24. Пендовска В., Максимовска-Велјановски А., Мангова-Пољавиќ, К., „Финансово право“ (2010), „Финансово право“;
25. Пендовска В. (коавторство) , Даночната прогресија версус рамен данок, Зборник посветен на проф. Наум Гризо, Правен факултет, Скопје;
26. Rosen H. S., Gayer T. (2008 г.), „Public finance“;
27. Sanfor, C., Economic of Public Finance, Pergamon Press, Oxford, 1992;
28. Stigler, G., „The Teory of Economic Regulation“, Bell Jurnal of Economics and Management Science, 1971;
29. Samuleson, P., Economics – An Introuctory Analysis, 1951;
30. Salant, W.S., A critical Look at Suplly Side Theory and a Brief Look at some international Aspecte, Washington DC, 1987;
31. Tanzi, V., Fiscal Policies in Economies in Transition, IMF, Washington, DC, 1992;
32. Tomljanovic, D., Finansijska teorija I politika, SA, Beograd, 1986;
33. Tobin, J., „Liquidity Preference as Behavior Toward Risk“, Review of Economic Studies, Fevruary 1958;
34. Wagner, R.E. Public Finance, Litle Brown and comp., Boston, Toronto 1983;

35. Williams, W.D., Trends in international Taxation, IBFD, Amsterdam 1991;
36. Управа за јавни приходи - статистика <http://www.ujp.gov.mk> ;
37. <http://www.awarablogs.com/group/index.php/articles/46-personal-income-tax-in-russia> ;
38. <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/sweden/swedish-income-tax/> ;
39. <http://www.taxrates.cc/html/sweden-tax-rates.html> ;
40. <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/sve/eng/i07.asp&c=sve&l=eng&m=02> ;
41. <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxation-international-executives/russia/pages/income-tax.aspx> ;
42. <http://en.wikipedia.org> ;
43. <http://www.slideshare.net/AwaraDirectSearch/personal-income-tax-in-russia> ;
44. [http://www.acg.ru/declaring\\_personal\\_income\\_tax\\_in\\_the\\_russian\\_federation](http://www.acg.ru/declaring_personal_income_tax_in_the_russian_federation).

Правни извори:

1. Закон за персонален данок на доход, Службен весник на РМ број 80/93...13/2014;
2. Закон за даночна постапка, Службен весник на РМ бр.13/06...187/2013;
3. Закон за Управата за јавни приходи, Службен весник на Р. М. број 81/2005...145/2010;
4. Закон за игрите на среќа и за забавните игри, Службен весник на Р.М. број 10/97..139/2014;
5. Устав на Република Македонија, Службен весник на РМ бр.52/91, 4/92;
6. Закон за придонеси од задолжително социјално осигурување, Службен весник на РМ бр.142/08, 64/09, 156/09;
7. Закон за данок на добивка, Службен весник на РМ бр.80/90...187/2013.